

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

DANYELLE RODRIGUES DE MELO NUNES

**A DELIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO
INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: A
CONSTRUÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO
ADMINISTRADOR SOB O PROPÓSITO CONSTITUCIONAL DA ARRECADAÇÃO
DOS TRIBUTOS**

MACEIÓ/AL
2021

DANYELLE RODRIGUES DE MELO NUNES

**A DELIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO
INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: A
CONSTRUÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO
ADMINISTRADOR SOB O PROPÓSITO CONSTITUCIONAL DA ARRECADAÇÃO
DOS TRIBUTOS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo.

MACEIÓ/AL
2021

Catálogo na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

N972d Nunes, Danyelle Rodrigues de Melo.

A delimitação da responsabilidade tributária prevista no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional : a construção da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador sob o propósito constitucional da arrecadação dos tributos / Danyelle Rodrigues de Melo Nunes. – 2021.

205 f.

Orientador: Gabriel Ivo.

Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió.

Bibliografia: f. 179-205.

1. Brasil. Código Tributário Nacional (1966). 2. Responsabilidade. 3. Direito tributário. 4. *Compliance*. 5. Administrador. 6. Responsabilidade subsidiária. I. Título.

CDU: 336.56(81)

Dedicar é um verbo bitransitivo. Caracteriza-se por ser transitivo direto e indireto. Isso porque costuma demandar dois complementos: dedica-se algo a alguém.

Dedicar uma dissertação a uma pessoa não é uma proposta fácil. Dedicá-la somente a si mesma pode ser pouco. Dedicá-la só ao outro chega a ser injusto.

Meio que sem jeito, dedico à individualidade de todos e à coletividade que existe em cada um. Esse foi o contexto em que se dissertou. As palavras individualidade e coletividade retratam bem o propósito por trás da responsabilidade.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida; pela vastidão do mundo a ser explorado; pela diversidade de pessoas a serem conhecidas; pela variedade de mundos que existem nas mentes das pessoas; pela magnitude do pensamento; e, acima de tudo, pela emoção que acolhe a razão, porque sem ela o que resta é um vazio.

À minha família, aqui representada nas pessoas dos meus pais, José Francisco Soares Nunes e Ana Cristina Rodrigues de Melo Nunes, pelo esforço inenarrável em prover a minha educação e por serem os maiores incentivadores dos meus estudos, ainda que quase sempre alheios às ramificações que eles atingem.

A Luis Antônio Cavalcanti Ferreira Lessa Santos e sua família, por terem construído uma vida inteira comigo, a qual não se estipula por meio dessas precárias unidades de medida de espaço-tempo e cujo trajeto é marcado por pegadas na areia que o mar não apaga.

À Alana Peixoto de Almeida, pelo profissionalismo extraordinário na condução brilhante de um trabalho divino, que aplica estratégias vivenciais para nutrir necessidades que não foram supridas e dá o alimento necessário para reaver as forças internas em um processo perene, imprescindível e emocionante de autocuidado, com uma metodologia que busca tanto por padrões, mas ao mesmo tempo foge tanto da metodologia padrão, na construção de um esquema saudável, que volta ao passado, ressignifica os fatos, desperta o presente, estabelece novos parâmetros, abre a janela para o futuro e nos faz contemplar a vida, em uma narrativa de tirar o fôlego, que não me pôs nos trilhos, mas me ensinou a seguir firme sem eles.

Ao meu orientador, Professor Gabriel Ivo, por se fazer presente; por abrir as portas da sua casa; por me acolher em sua biblioteca; por me atualizar com os clássicos; por acompanhar, direcionar e aprimorar o desenvolvimento da Dissertação; e, principalmente, por inspirar tanto a figura do educador, que escuta, dialoga, conforta, ensina e aprende.

Ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, aqui representado pela Professora Elaine Cristina Pimentel Costa, por ter ministrado parte da disciplina de Metodologia da Pesquisa Sociojurídica, por vestir a camisa da instituição, por tornar a pesquisa emocionante e por emocionar tanto com a pesquisa.

Ao Professor Basile Georges Campos Christopoulos, por ter ministrado a disciplina de Direito Tributário e Argumentação Jurídica e nos seminários de aula ter se revelado um verdadeiro aliado na superação dos obstáculos acadêmicos que eventualmente intimidavam, tornando a academia mais humana, menos distante ou até mesmo efetivamente aberta.

Ao Professor Filipe Lobo, por ter ministrado a disciplina Direito Administrativo Econômico e Desenvolvimento, por ter apresentado uma bibliografia valiosa, com abordagens bastante reveladoras e por ter dado um apoio fundamental nas publicações de artigos.

Ao Professor Beclaute Oliveira Silva, exemplo de profissional, de dedicação, de perseverança, de resiliência e de humildade, por ter me enviado uma mensagem no dia 22 de setembro de 2018 com a notícia de publicação do Edital de Seleção do Curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, incentivando a minha inscrição, ao que reitero os meus mais sinceros agradecimentos e faço questão de repetir o que lhe disse logo após a aula inaugural: “essa sua mensagem foi determinante para que eu desse o passo em pernas que já há um tempo vinham dormentes”.

Ao Professor George Sarmiento Lins Júnior, por ser um grande amigo nessa jornada acadêmica desde a graduação em direito e pela sensibilidade que lhe é tão característica, que sempre busco manter comigo enquanto escrevo, que potencializou o dom da palavra, que ecoa no tempo, cujos incentivos, conselhos e ensinamentos têm traços determinantes na minha formação pessoal, não apenas no curso de direito, mas principalmente no curso da vida.

Aos meus amigos e colegas de curso que se fizeram tão presentes no tempo e que se revelaram verdadeiros presentes da vida, aqui representados por Natalie Cristyne de Santana Barbosa Farias, que acompanhou de perto e compartilhou comigo muitas das angústias, preocupações, ansiedades, inseguranças e comemorações que sequer imaginávamos.

À Ianá Priscilla de Oliveira Silva, uma amiga que fala muito sem palavras, mas quando ela as usa, ela nos cala, porque a sua bagagem é grande, sendo que é tão leve, que voa.

À Ingrid Paz Estevam, grande amiga, cúmplice, que firmou comigo uma parceria legítima que vai muito além dessa jornada acadêmica e cujos vínculos se perpetuarão.

À Juliana Oliveira de Almeida, amiga de longa data, que provavelmente nunca terá noção do seu papel em todo esse processo e talvez por isso se faça tão presente na minha vida.

Ao Aquarius, refúgio de tantas horas, que abriga, que acolhe, que emociona, com quem quanto mais se divide mais se tem, onde o tempo não tem vez e se espera não ter fim.

À Jéssica Alessandra Araújo Ferreira Leão. De velada à revelada. De coberta à descoberta. Da sensibilidade que levou à força e da força que elevou a sensibilidade, em uma inexplicável autopoiese. Ao que não se racionaliza. Ao que se sente. Ao que dá sentido. Sentido que se busca, sentido que se arrisca, sentido que se alcança, sentido que se constrói, sentido que completa, sentido que se disserta e sentido ao qual emocionadamente se agradece.

“Todo objeto é composto pela linguagem, o que significa dizer que o conhecimento é formado por acordos linguísticos intersubjetivos de maior ou menor permanência no tempo, mas todos circunstanciais temporários, autorreferentes e assim passíveis de constantes rompimentos” – CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. V. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 8.

RESUMO

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, determina que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. De um lado, o texto desse diploma legal dá as diretrizes interpretativas acerca da identificação dos sujeitos, da espécie de responsabilidade que lhes recai e do objeto pelo qual são responsáveis. Por outro lado, a norma jurídica de responsabilidade tributária que lhe é correspondente é construída em conjunto com elementos textuais que vão além do texto de direito positivo para que possa ser aplicada ao caso concreto e dirimir os conflitos de interesse inerentes ao cumprimento das relações jurídicas tributárias. Apesar de as discussões a respeito desse dispositivo se reportarem aos últimos trinta anos de jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça e ser importante reconhecer que houve grande evolução, constata-se que ainda há muitas irregularidades na sua aplicação. As controvérsias que circundam o tema da responsabilidade tributária do administrador vêm demandando uma análise que vai muito além do texto do Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, e alcança os novos regramentos sobre gestão empresarial. Nesse contexto, questiona-se: como interpretar a regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador no contexto contemporâneo de governança corporativa para atender ao propósito constitucional de arrecadação dos tributos? Trabalha-se com a hipótese de que o critério material do seu antecedente vai além da prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultem em obrigações tributárias e alcança também aqueles atos que não resultem em obrigações tributárias, bastando que estejam associados a ela, como os praticados com o propósito de impedir, retardar, dificultar, modificar ou excluir a regra-matriz de incidência tributária e o adimplemento do respectivo crédito tributário. Por via de consequência, o seu critério material está diretamente vinculado à ausência de *compliance* tributário e à prática de atos corruptivos tributários. Além disso, o seu critério pessoal é composto por dois sujeitos passivos, a pessoa jurídica administrada, na qualidade de contribuinte, e a pessoa física do administrador, na qualidade de responsável, cujo liame entre eles é de subsidiariedade, o que atende ao interesse arrecadatório inerente ao modelo de Estado Fiscal e não onera excessivamente o responsável. O objetivo da pesquisa é delimitar a responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, mediante a análise da legitimidade do texto desse diploma legal a fim de obter o aprimoramento da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. A pesquisa teórica foi desenvolvida com uma metodologia do tipo dedutiva, sob o método qualitativo, a partir de uma análise bibliográfica e empírica documental, examinando a legislação, a doutrina e a jurisprudência. Ao final da pesquisa, a hipótese foi confirmada e aprimorada pela conclusão quanto à necessidade de reforma do texto legal, a fim de reduzir a margem de interpretações equivocadas na aplicação da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade; Tributário; *Compliance*; Administrador; Subsidiariedade.

RÉSUMÉ

Le Code d'Impôts National, en son article 135, partie III, stipule que les directeurs, gérants ou représentants de personnes juridiques de droit privé sont personnellement responsables des crédits correspondant à des obligations fiscales résultant d'actes commis avec excès de pouvoirs, violation de la loi, du contrat social ou des statuts. D'une part, le texte de cet acte législatif donne les lignes directrices interprétatives concernant l'identification des sujets, de l'espèce de responsabilité qui leur incombe et de l'objet dont ils sont responsables. À leur tour, la norme juridique de la responsabilité fiscale qui lui est correspondante est construite ainsi que des éléments textuels allant au-delà du texte de droit positif pour qu'elle puisse être appliquée au cas concret et régler les conflits d'intérêts inhérents au respect des relations juridiques fiscales. Bien que les discussions sur ce dispositif portent sur les trente dernières années de jurisprudence devant le Supérieur Tribunal de Justice et qu'il est nécessaire de reconnaître qu'il y a eu une grande évolution, ça se voit qu'il y a encore beaucoup d'irrégularités dans leur application. Les controverses autour du thème de la responsabilité fiscale de l'administrateur exigent une analyse qui va bien au-delà du texte du Code d'Impôts National, en son article 135, partie III, et atteint les nouvelles règles de gestion des entreprises. Dans ce contexte, la question se pose: comment interpréter la règle matrice de responsabilité fiscale de l'administrateur dans le contexte contemporain de la gouvernance des entreprises pour répondre au but constitutionnel de collecte des tributs? L'hypothèse est que le critère matériel de son antécédent va au-delà de la pratique d'actes avec un excès de pouvoirs, d'infraction à la loi, au contrat social ou aux statuts qui entraînent des obligations fiscales et atteint également les actes qui n'entraînent pas d'obligations fiscales, il suffit qu'ils y soient associés, comme ceux pratiqués dans le but d'empêcher, de retarder, d'entraver, de modifier ou d'exclure la règle matrice d'incidence fiscale et le paiement du crédit d'impôt. En conséquence, son critère matériel est directement lié à l'absence de conformité fiscale et à la pratique d'actes de corruption fiscale. En outre, son critère personnel est composé de deux assujettis, la personne juridique administrée, en qualité de contributeur; et la personne physique de l'administrateur, en qualité de responsable, dont le lien entre eux est de subsidiarité, ce qui tient compte de l'intérêt de collecte inhérent au modèle d'État fiscal et ne grève pas excessivement le responsable. L'objectif de la recherche est de délimiter la responsabilité fiscale prévue par le Code d'Impôts National, en son article 135, partie III, travers l'analyse de la légitimité du texte de ce diplôme juridique afin d'obtenir l'amélioration de la norme juridique de responsabilité fiscale de l'administrateur. La recherche théorique a été développée avec une méthodologie de type déductive, selon la méthode qualitative, à partir d'une analyse bibliographique et empirique documentaire, examinant la législation, la doctrine et la jurisprudence. À la fin de la recherche, l'hypothèse a été confirmée et affinée par la conclusion sur la nécessité de réformer le texte juridique afin de réduire la marge de mauvaise interprétation dans l'application de la norme juridique de responsabilité fiscale d'administrateur.

MOTS-CLÉS: Responsabilité; Fiscalité; Conformité; Administrateur; Subsidiarité.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|--|----|
| Figura 1 – Sujeição Passiva: Contribuinte x Responsável x Realizador do Fato Jurídico Tributário..... | 47 |
|--|----|

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|-----|
| Tabela 1 – Classificação dos Princípios Constitucionais sob o critério da sua expressão preponderante..... | 36 |
| Tabela 2 – Espécies de Responsabilidade Tributária previstas no CTN..... | 59 |
| Tabela 3 – A Ausência de Compliance Tributário..... | 90 |
| Tabela 4 – A Responsabilidade Tributária do Administrador e a Desconsideração da Personalidade Jurídica..... | 139 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|----------|---|
| al | Alíquota |
| bc | Base de cálculo |
| c | Complemento do verbo |
| C | Consequente |
| CARF | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais |
| CTB | Carga Tributária Bruta |
| CC | Código Civil |
| CDA | Certidão de Dívida Ativa |
| Ce | Critério espacial |
| Cm | Critério material |
| COVID-19 | Novo Coronavírus |
| Cp | Critério pessoal |
| Cq | Critério quantitativo |
| CRFB | Constituição da República Federativa do Brasil |
| Ct | Critério temporal |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| D | Dever ser neutro |
| DACON | Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais |
| DARF | Documento de Arrecadação da Receita Federal |
| DELTA | Revista de Documentação de Estudos em Linguística Teórica e Aplicada |
| DIPJ | Declaração de Rendimentos de Pessoa Jurídica |
| DIRF | Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte |
| H | Hipótese |
| IBGC | Instituto Brasileiro de Governança Corporativa |
| ICMS | Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação |
| IRRF | Imposto de Renda Retido na Fonte |
| ISS | Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza |
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| PIB | Produto Interno Bruto |
| PUC/SP | Pontifícia Universidade Católica de São Paulo |
| RFJT | Realizador do Fato Jurídico Tributário |

| | |
|-----------|---|
| RMIT | Regra-Matriz de Incidência Tributária |
| RMRP | Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária |
| Sa | Sujeito ativo |
| SARS-CoV2 | Novo Coronavírus |
| Sp | Sujeito passivo |
| SP | Sujeição Passiva |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| v | Verbo de predicação incompleta |

SUMÁRIO

| | |
|--|------------|
| 1 INTRODUÇÃO | 16 |
| 2 DO TEXTO DO INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL À REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR | 22 |
| 2.1 Do Constructivismo Lógico-Semântico à Regra-Matriz..... | 27 |
| 2.2 Dos Princípios às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar | 35 |
| 2.3 Da Sujeição Passiva Tributária à Responsabilidade Tributária..... | 43 |
| 2.4 Da Natureza Não-Tributária da Norma Jurídica de Responsabilidade Tributária à Escolha do Responsável Tributário | 50 |
| 2.5 Do Sistema Tributário Nacional à Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária do Administrador..... | 57 |
| 3 DO ANTECEDENTE NORMATIVO AO CRITÉRIO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR | 73 |
| 3.1 Da ideia de Administração da Pessoa Jurídica ao conceito de Governança Corporativa | 75 |
| 3.2 Do Contexto Econômico Contemporâneo à Estrutura das Empresas para Atuar em um Ambiente Complexo..... | 82 |
| 3.3 Da Ausência de <i>Compliance</i> Tributário e da Prática de Atos Corruptivos à Responsabilidade Tributária do Administrador | 89 |
| 3.4 Do Caso Concreto à Materialidade da Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária do Administrador | 97 |
| 3.4.1 Da Seara Administrativa ao Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais | 101 |
| 3.4.2 Da Seara Judicial ao Entendimento do Superior Tribunal de Justiça | 107 |
| 3.5 Do Critério Material da Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária do Administrador aos Aspectos Polêmicos quanto à sua Caracterização | 115 |
| 4 DO CONSEQUENTE NORMATIVO AO CRITÉRIO PESSOAL DA REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR | 131 |
| 4.1 Da Responsabilidade Tributária do Administrador à Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica..... | 138 |
| 4.2 Da Aplicação da Norma Jurídica de Responsabilidade Tributária do Administrador à Parametrização das Decisões..... | 146 |

| | |
|--|------------|
| 4.3 Do Propósito da Responsabilidade Tributária à Espécie de Responsabilidade Tributária do Administrador | 152 |
| 4.4 Da Literalidade do Texto do inciso III do artigo 135 do CTN ao alcance do sentido da Norma Jurídica de Responsabilidade Tributária do Administrador | 161 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 173 |
| REFERÊNCIAS | 180 |

1 INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária é um encargo, uma atribuição, uma imputação, um dever, o conseqüente de um fato jurídico tributário. Ela precisa ser bem delimitada, na medida em que dá ensejo a intervenções, limitações e restrições ao patrimônio do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Caso contrário, haverá o risco de serem proferidas decisões jurídicas arbitrárias, que extrapolam os limites do texto de direito positivo e desvirtuam as normas jurídicas construídas na sua aplicação ao caso concreto.

Sob esse panorama, há um longo caminho a ser percorrido. Desde a ocorrência do evento até o trânsito em julgado de uma decisão judicial, perpassa-se por uma longa discussão acerca das provas, do fato, do texto, da interpretação e da norma jurídica a ser aplicada. Esse processo demanda uma apreciação analítica, objetiva e lógica, para não gerar insegurança jurídica nem vir a constranger, intimidar ou descredibilizar direitos.

Doutrinadores como Geraldo Ataliba, Miguel Reale, Pontes de Miranda, Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho costumam ser descritos pelos grandes desafios a que se propuseram no estudo jurídico. Temas como hipótese de incidência tributária, construção do fato jurídico tributário e estrutura da norma jurídica tributária são apenas alguns exemplos das doutrinas que foram sendo desenvolvidas. A partir do aperfeiçoamento de suas teorias, consolidaram-se as premissas basilares de que o direito é um objeto cultural e da necessidade premente de se separarem o sujeito cognoscente e o objeto cognoscível, o direito positivo e a ciência do direito, a linguagem objeto e a metalinguagem, aparando-se as arestas inerentes aos vícios históricos, políticos, econômicos, morais e até mesmo éticos do observador.

Com base nessas diretrizes, adotou-se como ponto de partida o texto positivado no Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III. Ele prevê que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. A partir de então, é imprescindível que se façam alguns recortes para que se possa garantir a higidez na apreensão do seu sentido.

Em uma leitura preliminar, é possível fazer ao menos cinco recortes. O primeiro é o de que o texto se reporta apenas aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado; o segundo é o de que esses sujeitos são pessoalmente responsáveis; o terceiro é o de que o objeto dessa responsabilidade é tão somente os créditos; o quarto é o de que esses créditos devem corresponder a obrigações tributárias; e o quinto é no sentido de que essas obrigações tributárias devem ser resultantes de atos praticados com excesso de poderes,

infração à lei, contrato social ou estatutos. É preciso ressaltar que esses são apenas alguns dos recortes de um trabalho quase artesanal de construção da norma jurídica, que se utiliza de elementos que não se limitam ao texto de direito positivo.

Por mais claro que seja o texto de direito positivo, dificilmente uma interpretação literal será suficiente para uma compreensão integral da experiência jurídica. Daí advém a assertiva de que a norma jurídica não é revelada, mas sim construída a partir de um exercício de interpretação de todos os elementos que compõem o caso concreto. Tal qual um tecelão cruza os fios, trabalha-se com uma diversidade de elementos para que se possa construir a norma jurídica mais adequada a cada caso posto em debate.

Com efeito, a lei, a doutrina e a jurisprudência vêm alcançando avanços significativos no que diz respeito à delimitação da responsabilidade jurídica tributária. Inclusive, muitos desses avanços vêm sendo edificados na construção de um regramento mais sólido. Contudo, ainda há muitas linhas argumentativas voltadas ao atendimento de interesses de classes específicas, sejam estritamente a favor da arrecadação estatal, sejam em benefício de atividades desempenhadas por nichos empresariais de contribuintes específicos.

Na legislação, o ponto de partida sempre é a Constituição Federal de 1988, seguindo-se aqui com o Código Tributário Nacional de 1966, o Código Civil de 2002, a Lei de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/1964), a Lei de Sociedade por Ações (Lei nº 6.404/1976), a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013) e a Lei de Liberdade Econômica (Lei nº 13.874/2019). A Constituição Federal estabelece as limitações ao poder de tributar; a lei complementar dispõe sobre as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios; já a legislação ordinária determina as particularidades que devem ser consideradas em cada uma das situações a que se reporta e revela os valores construídos ao longo do tempo no âmbito jurídico. Nessa análise, há de se distinguir os institutos da responsabilidade jurídica tributária e da desconsideração da personalidade jurídica; é preciso comparar o texto de direito positivo que prevê, expressamente, a responsabilidade pessoal, com aquele que afasta, peremptoriamente, essa espécie de responsabilidade tributária; também é importante ponderar sobre a aplicabilidade das normas que disciplinam a responsabilidade tributária aos processos de cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública de qualquer natureza; e, por fim, não se pode olvidar da imprescindível compatibilização do interesse arrecadatório, inerente ao modelo de Estado Fiscal, com os fundamentos do direito de empresa, do risco da atividade empresarial e da livre iniciativa no contexto contemporâneo de governança corporativa, a fim de que se possa auxiliar a promoção do desenvolvimento nacional de forma justa e equilibrada.

Na doutrina, as controvérsias ganham mais relevo na qualificação da espécie de responsabilidade jurídica tributária preconizada pelo diploma legal em análise. Autores como Luciano Amaro, Sacha Calmon, Kiyoshi Harada, Aliomar Baleeiro, Luís César Souza de Queiroz e Maria Rita Ferragut entendem que se trata de uma espécie de responsabilidade tributária pessoal, na qual o administrador responde sozinho pelo crédito tributário e a pessoa jurídica não participa do polo passivo da obrigação tributária¹; autores como Hugo de Britto Machado defendem que se trata de uma espécie de responsabilidade tributária solidária, na qual o administrador e a pessoa jurídica respondem em conjunto e sem qualquer benefício de ordem pelo crédito tributário²; e autores como Daniel Monteiro Peixoto e Zenildo Bodnar sustentam que se trata de uma espécie de responsabilidade tributária subsidiária, na qual o administrador só responderá pelo crédito tributário na hipótese de restar frustrada a sua tentativa de execução perante a pessoa jurídica a que ele representa³. No exame dos pontos suscitados por cada uma dessas correntes doutrinárias, convém analisar os planos sintático, semântico e pragmático da linguagem para a adequada compreensão do texto de direito positivo e aplicação da respectiva norma jurídica.

Na jurisprudência, os dilemas vêm sendo redirecionados para a delimitação da materialidade da hipótese de incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. A título de exemplo, em 04/03/2020, o Supremo Tribunal Federal publicou o acórdão do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845/MT, cujo objeto foi o parágrafo único do artigo 18-C da Lei nº 7.098/1988 do Estado do Mato Grosso, o qual estendia a responsabilidade tributária ao administrador, ao advogado, ao economista, ao correspondente fiscal, ao preposto ou a qualquer pessoa que concorresse para o descumprimento da obrigação tributária, oportunidade em que foi fixada a seguinte tese: “é inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”⁴. Casos como

¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 318 e 31; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 668; HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 490 e 491; BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 1153-156; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 192; e FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 137 e 138.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 166.

³ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 523; e BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, pp. 105-118.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845/MT. Requerente: Conselho Federal da OAB. Intimada: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. O Tribunal, por

esse revelam a importância de se identificarem os critérios que compõem a regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador, o que só se faz possível mediante a diminuição da sua abstração, o aumento da sua concretude e a identificação de situações da realidade contemporânea para a sua caracterização.

Essa assertiva se justifica pelo fato de que o contexto contemporâneo de governança corporativa vem influenciando sobremaneira a construção e aplicação da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Com efeito, a ausência de *compliance* tributário tem uma relação direta com a materialidade preceituada no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Prova disso é que um dos interesses na implementação do *compliance* tributário é justamente o de evitar a responsabilização do administrador, impedindo que o seu patrimônio pessoal seja acionado para pagar o crédito decorrente do fato jurídico tributário realizado pela pessoa jurídica a que ele representa.

De toda forma, não se pode olvidar que a atuação do Estado Administrador/Fiscal é pautada em bases constitucionais indissociáveis. Certamente, o interesse público de arrecadação tributária para o desempenho das atividades estatais precisa ser conciliado com os direitos individuais dos responsáveis tributários. Desse modo, é dado destaque aos fundamentos constitucionais dos direitos que justificam o propósito da instituição da responsabilidade tributária do administrador.

Diante desse cenário, elegeu-se o seguinte problema de pesquisa: como interpretar a regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador no contexto contemporâneo de governança corporativa para atender ao propósito constitucional de arrecadação dos tributos? Esse questionamento sintetiza as inquietações a respeito da especificação dos critérios que compõem a regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador, notadamente os critérios material e pessoal. Não é à toa que esses dois critérios são justamente os que demandam maiores esclarecimentos, repercutindo na legislação, na doutrina e na jurisprudência mais recente dos Tribunais de Justiça.

Trabalha-se com a hipótese de que o critério material do antecedente da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador vai além da prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultem em obrigações tributárias e alcança também aqueles atos que não resultem em obrigações tributárias, bastando que

unanimidade, julgou procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/98, incluído pelo art. 13 da Lei nº 9.226/09, ambas do Estado de Mato Grosso, nos termos do voto do Relator. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Presentes os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 13/02/2020. Publicado em: 04/03/2020. Disponível em: <jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur419784/false>. Acesso em: 12 ago 2020.

estejam associados a ela, como os praticados com o propósito de impedir, retardar, dificultar, modificar ou excluir a regra-matriz de incidência tributária e o adimplemento do respectivo crédito tributário. Por via de consequência, o seu critério material está diretamente vinculado à ausência de *compliance* tributário e à prática de atos corruptivos tributários. Além disso, o seu critério pessoal é composto por dois sujeitos passivos, a pessoa jurídica administrada, na figura de contribuinte, e a pessoa física do administrador, na figura de responsável, cujo liame deve ser de subsidiariedade, por se revelar a espécie de responsabilidade que melhor concilia o interesse público estatal com os direitos individuais dos responsáveis e garante o crédito tributário necessário à obtenção de receita para o exercício das atividades estatais sem onerar excessivamente o responsável.

O que se objetiva é delimitar a responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III. Busca-se especificar quais práticas ilícitas justificam o redirecionamento da execução fiscal e sob qual espécie de responsabilidade se dá a sua execução. Assim, será possível analisar a legitimidade do texto desse diploma legal a fim de se obter o aprimoramento da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador nos limites das bases constitucionais que ditam a atuação do Estado.

A pesquisa teórica foi desenvolvida com uma metodologia do tipo dedutiva, sob o método qualitativo, a partir de uma análise bibliográfica e empírica documental, examinando a legislação, a doutrina e a jurisprudência sobre o tema. A abordagem analítica contribui sobremaneira para o estabelecimento de premissas sólidas, que poderão levar à construção de uma tese. Ao final, a hipótese poderá ser confirmada, negada ou até mesmo aprimorada pelas análises e conclusões feitas paulatinamente ao longo do trabalho.

Nesse passo, o trabalho foi estruturado em três seções primárias. Todas elas foram nomeadas em uma espécie de narrativa do caminho percorrido ao longo da dissertação e sempre buscam interseccionar as reflexões de base teórica com as questões mais práticas da sua aplicação, de modo que os títulos indicam um ponto de partida e um ponto de chegada marcados pelas revelações obtidas em cada trajeto. Mapeia-se esse eterno caminhar entre a dogmática e a zetética na análise da instrumentalidade dos pressupostos do fenômeno jurídico objeto de estudo, em uma espécie de zetética analítica aplicada.

Na primeira seção, apresenta-se o referencial teórico da dissertação e o estado da arte do objeto de pesquisa. A partir de uma perspectiva da semiótica, é feita uma explanação inicial sobre a regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Sob a influência da Filosofia do Direito e da Teoria Geral do Direito, são traçados os ditames do fato jurídico do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

Na segunda seção, aprofunda-se a pesquisa acerca do antecedente normativo da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Faz-se uma incursão na jurisprudência para apurar quais condutas se enquadram no critério material da hipótese normativa, com enfoque nos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Sob a contribuição do Direito Empresarial e do Direito Econômico, são dados alguns exemplos de casos concretos que dão ensejo à incidência da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador e que auxiliam a delimitação de quais práticas ilícitas justificam o redirecionamento da execução fiscal.

Na terceira seção, trabalha-se com o consequente normativo da responsabilidade tributária do administrador. Investiga-se o propósito da responsabilidade tributária para identificar quem pode ser qualificado como sujeito passivo do critério pessoal, assim como qual a espécie de responsabilidade preconizada pelo diploma legal em análise mais adequada às bases constitucionais de atuação do Estado Fiscal. Sob as nuances do Direito Constitucional e do Direito Financeiro, analisa-se a adequação do texto do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional à norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador sob as bases constitucionais da atuação estatal e espera-se promover reflexões críticas sobre o posicionamento que vem se consolidando nos Tribunais de Justiça.

2 DO TEXTO DO INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL À REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR

Empirismo, Positivismo, Semiótica, Constructivismo Lógico-Semântico e Regra-Matriz de Incidência Tributária são temas fundantes e fundamentais na análise, interpretação e aplicação do direito. Outrora, seu estudo era concentrado na lógica, na matemática e na física. Atualmente, vem sendo traçado pelos contornos da linguagem, da filosofia e da própria teoria geral do direito.

Se fosse possível desenhar a relação existente entre todos esses temas, talvez se reproduzisse círculos concêntricos ou ao menos tangenciais devido aos traços partilhados. Fala-se em círculos porque dificilmente as teorias são construídas de forma retilínea, sendo caracterizadas por um costumeiro volver e revolver de seus enunciados, proposições e teses. Esses temas guardam entre si relação de pertencimento e de pertinência, na medida em que se propõem a analisar os planos sintático, semântico e pragmático da linguagem do direito; e, juntos, revelam o secular desafio da racionalidade jurídica na regulação dos conflitos sociais e na legitimação das decisões jurídicas.

A partir dessa analogia com os círculos, elege-se como ponto de partida deste caminhar o Círculo de Viena do início do século XX. Influenciado pelos ideais positivistas, pelas descobertas da teoria da relatividade geral e da mecânica quântica, um grupo de filósofos se reuniu na Universidade de Viena com o objetivo de discutir as origens do conhecimento sob a influência das postulações do livro “Tractatus Logico-Philosophicus”. Dentre os frutos desse movimento intelectual, destacam-se os enunciados significativos, também chamados de empíricos ou científicos, os quais compõem o domínio do conhecimento, fundamentados na verificabilidade, por meio da experimentação, sob um método indutivo, que partia de casos particulares e proferia juízos universais, ocupando-se do aspecto positivo do conhecimento humano em direção a uma efetiva objetividade e estabelecendo proposições analíticas que podem ser valoradas como verdadeiras ou falsas⁵.

Nesse passo, o Empirismo se consolida como sendo a doutrina que concebe que todo conhecimento advém da experiência. Trata-se de uma reação às teorias meramente especulativas, em uma tentativa obstinada a se manter dentro dos limites do conhecimento e

⁵ MACHADO, Halhane. Da “crise na razão” à “razão na crise”: a presença do Círculo de Viena no cenário intelectual francês da década de 1930 e o alvorecer de uma epistemologia histórica e uma história filosófica das ciências. 2016. 142 f. Dissertação (Mestrado em História) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2016, pp. 21-30. Disponível em: <repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tede/6423>. Acesso em: 10 jan 2020.

fora dos excessos das teorias dogmáticas. Assim, propagaram-se os ideais de que a experiência seria a única fonte segura de afirmações acerca do mundo; a ciência seria a única forma legítima de conhecimento; e a linguagem representaria a estrutura lógica da ciência⁶.

Após ser objeto de diversas críticas, o Positivismo é redescoberto enquanto proposta de reordenar o conhecimento humano. Em uma tendência polissêmica, ele é retratado como “religião secular da humanidade”, “teoria da história” ou ainda “teoria do conhecimento”. No âmbito do positivismo jurídico, o direito se consolida como sendo aquilo que está positivado, posto, escrito, documentado e necessariamente passível de ser analisado cientificamente⁷.

O Direito Positivo confirma sua natureza semiótica, na medida em que se utiliza de signos para conhecer os fatos concretos. O objeto a ser conhecido, o interpretante e o intérprete transitam pela vivência da atribuição de significados, em meio ao reconhecimento das ordenações estabelecidas pelo uso geral, convenções e hábitos. Sob esse viés híbrido, dinâmico e autopoietico, as leis seriam signos que representam a regulação estatal da conduta intersubjetiva em virtude de uma convenção a respeito da própria associação simbólica⁸.

Diante desse processo de construção do conhecimento jurídico, é imprescindível que se estabeleça a distinção entre a linguagem do direito positivo e a linguagem da ciência do direito. De um lado, o direito positivo corresponde a um sistema de normas jurídicas que prescrevem condutas intersubjetivas; revela uma função prescritiva; tem como objeto as condutas intersubjetivas; apresenta o nível de linguagem-objeto; expõe uma linguagem do tipo técnica; possui uma lógica deontica, do dever ser; as normas podem ser classificadas como válidas ou inválidas; e admite contradições; de outro lado, a ciência do direito corresponde a um sistema de proposições que descrevem as normas de direito positivo; revela uma função descritiva; tem como objeto o direito positivo; apresenta o nível de metalinguagem; expõe uma linguagem do tipo científica; possui uma lógica apofântica/alética/clássica, das ciências; os enunciados podem ser classificados como verdadeiros ou falsos; e não admite contradições. A distinção entre esses dois níveis de linguagem é importante para evitar paradoxos, antinomias ou confusões terminológicas⁹.

⁶ GAVA, Alessio. Empirismo e observação: uma perspectiva histórica sobre a primazia da observabilidade no empirismo construtivo de Van Fraassen. **Griot** - Revista de Filosofia do Centro de Formação de Professores da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia. Amargosa: UFRB, jun 2016, v.13, n.1, pp. 70-86. Disponível em: <www3.ufrb.edu.br/seer/index.php/griot/article/download/696/412/1814>. Acesso em: 11 jan 2020.

⁷ LACERDA, Gustavo Biscaia de. Augusto Comte e o “Positivismo” Redescobertos. In: **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 17, n. 34, pp. 319-343, out 2009, pp. 327-328. Disponível em: <revistas.ufpr.br/rsp/article/view/29365>. Acesso em: 12 jan 2020.

⁸ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 27-34.

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 97-124.

Contudo, convém reportar-se ao mesmo parêntese que foi aberto por Marcelo Neves em sua obra intitulada “Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais como diferença paradoxal do Sistema Jurídico”. Fazendo uma analogia à metáfora utilizada pelo autor para retratar a relação existente entre princípios e regras, pode-se dizer que não há uma hierarquia linear entre a ciência do direito e o direito positivo. O que há é uma relação de circularidade reflexiva, tendo em vista que a distinção radical entre a metalinguagem descritiva e a linguagem objeto prescritiva é insustentável: “a dogmática jurídica é uma forma de reflexão do sistema jurídico dentro do próprio sistema, pretendendo refletir-lhe a identidade”¹⁰.

É por isso que se diz que as leis são signos que se expressam por meio de uma linguagem técnica prescritiva de condutas intersubjetivas em virtude de convenções operacionais de coercibilidade, as quais podem ser exemplificadas pela imperatividade jurídica; pelo monopólio do exercício da força; e, pela proibição da ignorância. A prestação da tutela jurisdicional não está necessariamente comprometida a alcançar uma verdade empiricamente demonstrável ou logicamente deduzível, na medida em que é dotada de natureza dialógica, argumentativa e legitimadora do significado atribuído ao signo dentre os seus diversos interpretantes. Isso se deve ao fato de que o texto legal é uma espécie de signo linguístico e sua interpretação gera uma miríade de interpretantes, de modo que a inteligibilidade do signo jurídico está diretamente relacionada à eficácia da norma jurídica que lhe é correspondente¹¹.

Fixadas essas premissas, impende analisar a inteligibilidade do texto do Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III. Trata-se de uma linguagem de direito positivo, a qual prescreve uma conduta intersubjetiva atinente à responsabilidade tributária. Não se confunde com a linguagem da ciência do direito, revelando-se causa primeira e limite último para a delimitação da incidência normativa:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado¹².

¹⁰ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais como diferença paradoxal do Sistema Jurídico**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, pp. 119-120.

¹¹ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 31-33.

¹² BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 13 jan 2020.

Nesse vértice, pode-se dizer que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. Por mais que essa redação seja bastante similar à que foi transcrita acima, ela já inaugura a entrada na linguagem da ciência do direito. Com ela, é possível analisar os mais diversos interpretantes desse signo: imediato, dinâmico, final, emocional, energético, lógico, dentre tantos outros, a depender do referencial adotado, que varia desde a própria aptidão para produzir interpretantes até mesmo aos princípios da interpretação¹³.

Se os sujeitos passíveis de responsabilização são apenas os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado ou se também é possível incluir outros sujeitos a eles equiparados; se essa espécie de responsabilidade é pessoal, se é solidária ou ainda se é subsidiária; e se a materialidade dessa responsabilização está adstrita aos atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social e estatutos que resultem em obrigações tributárias ou se abrange também os atos ilícitos associados a obrigações tributárias preexistentes, são questionamentos inerentes à interpretação do diploma legal em análise. Essas variações espelham os interpretantes efetivamente produzidos pelo signo, os quais são objetos de análise da ciência do direito. É chegado o momento de se fazer ciência, de formular proposições jurídicas, ditas na acepção de enunciados, mais precisamente de significações, construídas na mente do intérprete como resultado de um processo hermenêutico¹⁴.

Paulo de Barros Carvalho já advertia que o tema da responsabilidade tributária despertava muitas imprecisões, seja na indicação dos sujeitos que compõem o polo passivo da obrigação jurídica tributária, seja na classificação dessa espécie de responsabilização ou ainda na delimitação da sua hipótese de incidência. Isso porque o que se espera é que a obrigação só se instaure perante o sujeito que efetivamente praticou o fato jurídico tributário, mas a responsabilização alcança aqueles sujeitos que têm apenas uma relação indireta com esse fato jurídico tributário. Daí a razão pela qual se costuma defender que os liames de responsabilidade tributária traçados pelo Código Tributário Nacional sempre teriam um caráter sancionatório¹⁵.

¹³ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 92.

¹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 99-100.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 630-641.

Não é à toa que Luciana Grassano de Gouvêa Mélo destaca a necessidade de se equilibrar a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais, enaltecendo o papel desempenhado pelos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade diante da atuação estatal na restrição dos direitos individuais. Proíbe-se o excesso, veda-se o arbítrio e sopesam-se as possibilidades fáticas e jurídicas, assegurando-se o alcance do objetivo estatal pretendido mediante o meio menos gravoso ao indivíduo. A interpretação constitucional precisa ser conjugada com a realidade contemporânea em atendimento aos fins estatais e a uma justa distribuição dos encargos, o que exige novos paradigmas hermenêuticos na aplicação de sanções ao sujeito passivo pela prática de atos ilícitos¹⁶.

Segundo Daniel Monteiro Peixoto, muitos dos problemas enfrentados na interpretação dos textos de direito positivo e na construção das normas jurídicas de responsabilidade tributária decorrem de alguns pontos considerados nevrálgicos. Em primeiro lugar, é preciso reconhecer a inexistência de autonomia do Direito Tributário diante da incorporação de diversos conceitos originários da Teoria Geral do Direito, do Direito Civil, do Direito Empresarial, do Direito Societário, do Direito Financeiro, dentre tantos outros ramos, em uma espécie de intertextualidade interna; em segundo lugar, deve-se atentar para o fato de que existem aspectos jurídicos de ordem valorativa que foram instituídos para justificar as normas jurídicas de responsabilidade tributária que acabaram dificultando o alcance das verdadeiras razões pelas quais foi instituída a responsabilização; e, em terceiro lugar, é imprescindível que se tenha conhecimento acerca dos preceitos do Direito Societário que direcionam a construção das normas jurídicas de responsabilidade tributária. Somente a partir de então é que se torna possível analisar cada uma das espécies de responsabilidade tributária consoante a sua finalidade precípua, quer seja a de ressarcir o Fisco pelo crédito tributário que não foi recolhido pelo contribuinte ou a de punir o sujeito que cometeu uma infração à ordem tributária¹⁷.

Assim, essa seção da dissertação parte do Constructivismo Lógico-Semântico à Regra-Matriz, segue dos Princípios às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, avança da Sujeição Passiva Tributária à Responsabilidade Tributária, continua pela Natureza Não-Tributária da Norma Jurídica de Responsabilidade Tributária à escolha do Responsável

¹⁶ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação Jurídica Tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica Faculdade de Direito do Recife**. Volume 86, número 2, pp. 244-253, jul/dez 2014, pp. 245-247. Disponível em: <periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/1265>. Acesso em: 13 nov 2020.

¹⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os Atos de Formação, Administração, Reorganização e Dissolução de Sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 29-36.

Tributário, para só então traçar os ditames do Sistema Tributário Nacional à Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária do Administrador. Esses são apenas os trajetos iniciais de uma caminhada longa, mas que talvez representem o percurso mais sinuoso. Certamente, a fixação do método, a delimitação do seu objeto e a visualização do sistema jurídico como um todo orientam a análise crítica do antecedente e do conseqüente normativos que estruturam o trabalho.

2.1 Do Constructivismo Lógico-Semântico à Regra-Matriz

Em 1976, Geraldo Ataliba já enaltecia a importância das disciplinas jurídicas propedêuticas, a fim de que se pudessem firmar os conceitos básicos, compreender as categorias, visualizar sistematicamente o direito, coordenar as informações e substituir o que ele próprio chamava de tônica informativa estéril, fastidiosa, cara e assistemática. Foi ele quem fez o convite a Lourival Vilanova para lecionar na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, propondo-se a repensar o direito sob o prisma da lógica. Esse legado foi engrandecido por Paulo de Barros Carvalho, que vem disseminando a riqueza da experiência jurídica integral e todos os aspectos constituintes do dado: o lógico, dos enunciados; o empírico, dos dados-de-fato; e o valorativo, a partir de uma seleção da realidade física e social¹⁸.

Esses três nomes acabaram se destacando em algumas searas do direito, a exemplo da Filosofia do Direito, da Teoria Geral do Direito e do Direito Tributário. Imersos em uma inevitável interdisciplinaridade, já se reconhecia a dificuldade em manter a dogmática isenta das influências das teorias históricas, antropológico-culturais, sociológicas, políticas e éticas. Até mesmo porque a dogmática científica teria uma tarefa não apenas reprodutiva do objeto, mas verdadeiramente produtiva dos conceitos fundamentais e dos princípios gerais do sistema; ao passo que a interpretação retrataria o ato gnosiológico típico da dogmática em relação às normas, mesclando as proposições normativas, as normas jurídicas e os juízos-de-valor¹⁹.

Sob essas premissas, Lourival Vilanova chamou sua atitude jurídico-filosófica de Constructivismo Lógico-Semântico. A escolha do substantivo “Constructivismo” e do adjetivo composto “Lógico-Semântico” para designar o trabalho que vinha desenvolvendo foi

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 20 e 23.

¹⁹ VILANOVA, Lourival. Norma Jurídica – Proposição Jurídica (Significação Semiótica). In: **Revista de Direito Público**, nº 61, ano XV, jan/mar 1982. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 14.

uma opção metodológica, que se deu justamente para justificar o rigor, a coerência e a firmeza da mensagem comunicativa. Esse desígnio se apresenta como uma contribuição ao estudo semiótico do discurso, tanto por implicar referência aos planos sintático, semântico e pragmático da linguagem, quanto por se ocupar do texto dentro do chamado “*factum comunicacional*” em uma perspectiva sistêmica ou institucional em relação à totalidade dos signos²⁰.

O que se pode constatar é que o Constructivismo Lógico-Semântico consubstancia uma verdadeira Escola Epistemológica do Direito, cuja proposta metodológica é a de estudar o direito dentro da concepção epistemológica da Filosofia da Linguagem. O nome “Constructivismo Lógico-Semântico” espelha justamente o trabalho do cientista do direito na construção mental das proposições jurídicas, as quais possuem uma estrutura e um significado necessariamente vinculados ao referencial metodológico adotado. Não se trata de revelar, mas sim de criar uma realidade jurídica delimitada, estruturada, rigorosa, coerente e com credibilidade²¹.

Em meio a essa deliberada franqueza cognitiva na análise do seu objeto, o Constructivismo Lógico-Semântico emerge como um instrumento de trabalho da linguagem. Ele não é um expediente filosófico, mas sim um expediente metodológico com base filosófica. Ciente dessa ressalva, ele se utiliza de esquemas lógicos, ajusta a precisão da forma, alcança a nitidez do pensamento, dá firmeza à mensagem comunicativa e promove uma construção rigorosa do discurso²².

Diante desses ditames, sobressai a noção de método necessária à própria existência do conhecimento científico. Perpassa-se a filosofia do ser, avança-se pela filosofia da consciência, alcança-se a filosofia da linguagem, vivencia-se o giro linguístico, representado pela passagem entre as obras de Ludwig Wittgenstein, “*Tractatus Logico-Philosophicus*” e “*Investigações Filosóficas*”, para só então abrirem-se as portas para a Teoria Comunicacional. São fixados princípios para avaliar a adequação do estabelecimento das hipóteses, da definição das teses e, especialmente, das explicações que justificam esse raciocínio²³.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 5-6.

²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. O Constructivismo Lógico-Semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 13-39.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 6-8.

²³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 2ª. Edição. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 11.

Nesse cenário, há uma grande mudança sobre o que se entende por linguagem e sobre a sua condição de instrumento do conhecimento. Na época do “Primeiro Wittgenstein”, sob a obra do “*Tractatus Logico-Philosophicus*”, discutia-se a essência da linguagem, acreditava-se que a linguagem era um instrumento de compreensão do mundo, que a estrutura lógica da linguagem permitia compreender a estrutura lógica do mundo e vice-versa, baseando-se em um empirismo lógico, em busca de verdades universais, ao ponto de o mundo não ser visto como a totalidade das coisas, mas sim como a totalidade dos fatos. Ao tempo do “Segundo Wittgenstein”, com o advento da obra “*Investigações Filosóficas*”, passou-se a discutir o modo como a linguagem funciona, analisando as circunstâncias sob as quais está inserida, que são determinantes no processo de significação, conferindo-lhe certa maleabilidade, de maneira que a linguagem não é vista como um mecanismo dotado de fundamento ontológico, mas sim pragmático²⁴.

No “*Tractatus Logico-Philosophicus*”, Wittgenstein afirmava que existia uma forma lógica em comum entre a realidade e a linguagem, que era justamente essa forma lógica que permitia que aquilo que ocorre no mundo pudesse ser expresso pela linguagem, de modo que a forma lógica funcionava como o elo que unia o mundo e a linguagem. Havia um limite para a expressão dos pensamentos, na medida em que a lógica era fundamento último da realidade. Os signos só tinham significação em conexão com uma proposição, já que o uso seria justamente o emprego do signo em uma determinada proposição, mediante uma perspectiva sintático-semântica²⁵.

Em “*Investigações Filosóficas*”, Wittgenstein declara uma oposição ao seu velho modo de pensar e sustenta a necessidade de se adotar uma atitude pragmática para compreender os diversos usos da linguagem, os quais constituem os chamados “jogos de linguagem”, que não apresentam elementos necessariamente iguais, mas sim similaridades variantes, caracterizadas como semelhanças de família ou de parentesco. A linguagem deixa de ser vista como uma representação da realidade ou como um cálculo matemático e passa a ser vista como o produto do contexto em que é aplicada ou como um jogo; deixa de focar na essência e passa a ter como elemento central o uso; deixa de adotar o conceito de denotação e

²⁴ CONDÉ, Mauro Lúcio Leitão. **Wittgenstein**: Linguagem e Mundo. São Paulo: Annablume, 1998, pp. 66-90.

²⁵ “3.032 Representar na linguagem algo que ‘contradiga as leis lógicas’ é tão pouco possível quanto representar na geometria, por meio de suas coordenadas, um figura que contradiga as leis do espaço; ou dar as coordenadas de um ponto que não exista. [...] 3.327 É só com seu emprego lógico-sintático que o sinal determina uma forma lógica. [...] 4.5 Agora parece possível especificar a forma proposicional mais geral: ou seja, dar uma descrição das proposições de uma notação *qualquer*, de modo que cada sentido possível seja exprimível por um símbolo a que a descrição convenha e cada símbolo a que a descrição convenha possa exprimir um sentido, desde que os significados dos nomes sejam convenientemente escolhidos”. WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1993, pp. 135-201.

passa a adotar o conceito de significação, que não se limita ao uso das palavras em determinada proposição, mas sim nas diferentes situações e contextos em que estão inseridas. Os signos passam a ter uma significação mais ampla, pois o uso passaria a englobar o emprego do signo em determinado contexto, mediante uma perspectiva sintático-semântico-pragmática²⁶.

Pode-se dizer que os “jogos de linguagem” consistem justamente nas dinâmicas de cada contexto no qual a linguagem está inserida, com regras próprias de funcionamento em cada um deles. Apesar de o “jogador” ter liberdade de agir, ele deve necessariamente respeitar os limites impostos no contexto para o alcance de seus objetivos. Essa é a razão pela qual não se fala em “uma linguagem”, mas sim em “linguagens”, diante da sua multiplicidade, que varia de acordo com o meio em que os sujeitos estão inseridos e com as práticas sociais que são desenvolvidas²⁷.

O método do Constructivismo Lógico-Semântico é tratar o direito como texto, mas o que se chama de texto não se limita ao que está escrito, enunciado e positivado. Certamente, o contexto, a finalidade e o sistema a que pertence também são retratados como texto em razão de serem objetos de interpretação essenciais à compreensão da realidade da mensagem comunicacional prescritiva. Certo de que o que está escrito é texto e de que o que não está escrito também é texto, a interpretação alcança a posição de ramo autônomo da ciência em busca da construção mais adequada da norma jurídica tanto no paradigma abstrato quanto no paradigma concreto²⁸.

Gregorio Robles Morchón corrobora esse entendimento ao defender que todo ordenamento jurídico é um texto verbalizado ou verbalizável, na medida em que já está escrito ou pode ser traduzido em termos escritos. O texto jurídico é aberto, nunca acabado, em permanente transformação, que se autorregenera mediante decisões diárias, cuja definição

²⁶ “O denominar não é ainda nenhum lance no jogo de linguagem – tampouco no jogo de xadrez. Pode-se dizer: ao se denominar uma coisa, nada está ainda feito. Ela não *tem* nome, a não ser no jogo. Era o que também Frege pensava com o seguinte: uma palavra só tem significação no contexto da proposição. [...] Em vez de indicar algo que é comum a tudo aquilo que chamamos de linguagem, digo que não há uma coisa comum a esses fenômenos, em virtude da qual empregamos para todos a mesma palavra, mas sim que estão *aparentados* uns com os outros de muitos modos diferentes. E por causa desse parentesco ou desses parentescos, chamá-los todos de linguagens. [...] Não posso caracterizar melhor essas semelhanças do que com a expressão ‘semelhanças de família’; pois assim se envolvem e se cruzam as diferentes semelhanças que existem entre os membros de uma família: estatura, traços fisionômicos, cor dos olhos, o andar, o temperamento, etc., etc. – E digo: os ‘jogos’ formam uma família”. (grifos no original). WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. São Paulo: Nova Cultural, 1999, pp. 46-54.

²⁷ GLOCK, Hans-Johann. **Dicionário Wittgenstein**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998, pp. 225-228.

²⁸ FARIAS, Mayra Andrade Marinho. Fontes do Direito no Constructivismo Lógico-Semântico e na Teoria Comunicacional do Direito: dado ou construído? **I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito**. Veneza: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Università Ca’Foscari Venezia e Università di Siena 1240, de 18 a 22 de abril de 2016. Mesa: Constructivismo Lógico-Semântico, em 22 de abril de 2016, p. 8. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/tgdvенеza/artigos/mayra-andrade-marinho-farias.pdf>. Acesso em: 29 nov 2020.

prescreve como se deve entender uma palavra em um marco de significados do ordenamento. É por isso que se diz que o direito não supõe uma ruptura com a vida real, ele configura a própria vida real²⁹.

Há de se reconhecer a íntima relação existente entre o Constructivismo Lógico-Semântico, de Lourival Vilanova; e a Teoria Comunicacional do Direito, de Gregorio Robles Morchón. Isso porque ambos tomam a linguagem como constitutiva da realidade sob duas premissas fundamentais: a de que “a palavra é a morada do ser”, de Heidegger; e a de que “tudo aquilo que puder ser interpretado é texto”, de Gadamer. Domina-se o texto para poder compreender a comunicação, sempre sob as diretrizes de um trabalho analítico: do emissor da mensagem, do canal por onde ela é transmitida, do seu receptor, do código linguístico comum a ambos, da conexão psicológica estabelecida entre eles e do contexto em que a comunicação se desenvolve³⁰.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a construção de sentido dos textos jurídicos pode ser explicada por meio de quatro sistemas: S1, plano de expressão dos enunciados prescritivos; S2, plano proposicional dos conteúdos significativos; S3, plano normativo das significações deonticamente estruturadas; e S4, plano de sistematização das relações entre as normas jurídicas. Contudo, essa divisão é apenas para fins epistemológicos. Em linhas gerais, percorre-se o seguinte itinerário: parte-se do plano de expressão dos enunciados prescritivos, o qual corresponde ao suporte físico da linguagem do direito positivo, que é o texto, o único dado objetivo e igual para todos; segue-se com a análise do plano proposicional das significações isoladas, o qual corresponde à estrutura lógica, que é a mensagem, o conteúdo e o juízo de valor atribuído ao signo; a partir do qual se atinge o plano normativo de significação deonticamente estruturada, mediante uma relação implicacional entre o antecedente e o conseqüente, por meio da fixação de uma hipótese e de um mandamento, com significação deontica e linguagem prescritiva, a norma; para só então alcançar o plano de sistematização das relações entre as normas jurídicas, as quais complementam o significado umas das outras, através de vínculos de coordenação e de subordinação³¹.

O cultivo dessas sementes gerou como fruto a regra-matriz, a qual foi apresentada por Paulo de Barros Carvalho com base nas lições de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba. Ela foi desenvolvida a partir da identificação de um padrão nos critérios presentes em toda

²⁹ MORCHÓN, Gregorio Robles. **El Derecho como texto**: cuatro estudios de Teoría Comunicacional del Derecho. Madrid: Civitas, 1998, pp. 54-55; 57-58; e 73-74.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico. CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018, pp. 9 e 10.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 66.

norma jurídica em sentido estrito, que delimita o âmbito de incidência normativa. Trata-se de um esquema lógico-semântico revelador do conteúdo normativo, que atende à estrutura dual da norma jurídica e aplica o método de reconhecimento dos elementos que compõem o seu antecedente e o seu consequente³².

Nesse sentido, a regra-matriz corresponde a um desdobramento aplicativo do Constructivismo Lógico-Semântico. Ela se consolida como um instrumento metódico de organização do texto bruto de direito positivo, que auxilia a compreensão da mensagem em um contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado. Essa orientação epistemológica tem um vigor analítico que garante o aprofundamento da investigação científica nos planos sintático, semântico e pragmático da linguagem, erigida sob a premissa de que toda norma jurídica em sentido estrito tem a estrutura lógica de um juízo hipotético fixado entre o antecedente e consequente, ou entre o suposto e o mandamento, ou entre a hipótese e a tese, ou entre a prótase e a apódose, ou entre o pressuposto e a estatuição, ou ainda entre o descritor e o prescritor³³.

A regra-matriz é a estrutura lógico-semântica composta por uma hipótese, que descreve o antecedente normativo, correspondente a um fato, um ato no tempo e no espaço; e uma tese, que prescreve o consequente normativo, correspondente a uma relação jurídica, o vínculo firmado entre o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto a ser prestado. Na hipótese, há o critério material, que delimita o núcleo do acontecimento fático sobre o qual incide a norma jurídica, mediante a descrição de um verbo, que é sempre pessoal e de predição incompleta, e de um complemento; o critério temporal, que especifica o momento em que se considera ocorrido o fato; e o critério espacial, que determina o local em que a ação deverá ocorrer. Já no consequente, há o critério pessoal, que abrange tanto o sujeito ativo, titular do direito subjetivo, quanto o sujeito passivo, titular do dever jurídico; e o critério prestacional, que corresponde à conduta que deve ser cumprida a título de obrigação jurídica³⁴.

Nesse último critério, toma-se a liberdade de fazer uma ressalva à nomenclatura tradicional de Paulo de Barros Carvalho e seguir a mesma linha adotada por Aurora Tomazini de Carvalho. Ao invés de chamar de “critério quantitativo”, adota-se a terminologia de “critério prestacional” pelo fato de abranger tanto a eventual quantia estabelecida pelo legislador quanto os outros possíveis objetos da relação jurídica instituída com a ocorrência

³² CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 377-379.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 146-153.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 298-300.

do fato descrito na hipótese. Desse modo, ficam mais claras as assertivas de que o critério material define o núcleo do antecedente normativo assim como o critério prestacional demarca o núcleo do consequente normativo³⁵.

Como resultado dessa atividade compositiva, a regra-matriz transmite um juízo hipotético cujos componentes são vinculados por uma imputação deôntica. Por certo que a realidade não é o objeto de estudo, mas sim os fenômenos que ocorrem nela. Essa asserção apenas reforça a necessidade de que o sujeito cognoscente saiba exatamente onde se encontra em relação ao objeto cognoscível, a fim de garantir que o seu conhecimento seja direcionado a uma análise pautada em referências objetivas³⁶.

Nesse vértice, a regra-matriz reflete um movimento em que os eventos factuais são transformados em linguagem deôntico-jurídica. São oferecidos critérios para a identificação do fato jurídico, que compõem o chamado mínimo irreduzível de manifestação do deôntico. Ela versa sobre a estrutura de uma norma jurídica abstrata na medida em que prevê os critérios para a identificação do fato jurídico, diferentemente do que ocorre com a norma jurídica concreta que contém o próprio fato jurídico³⁷.

Muitos caracterizam a regra-matriz como uma técnica de interpretação do direito tributário, principalmente pelo fato de ela auxiliar a compreensão dos textos de direito positivo. A partir da identificação de critérios específicos presentes no antecedente e no consequente normativos, ela conduz o intérprete à instituição do conteúdo mínimo necessário para fins de regular uma conduta. Com efeito, ela é construída a partir de uma interpretação conjugada dos planos teórico, prático e empírico³⁸.

De forma ainda mais precisa, pode-se dizer que a regra-matriz corresponde a um modelo lógico-estrutural. As proposições prescritivas são reunidas em um juízo condicional que vincula um fato contingente descrito no antecedente a uma relação jurídica prescrita no consequente, em uma espécie de reescrita simplificada. Está-se diante de uma estratégia para a redução das complexidades da linguagem nesse processo de enunciação dos textos de direito positivo, cujas proposições costumam ficar dispersas ao longo do ordenamento jurídico³⁹.

³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 415-418.

³⁶ CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 1-19.

³⁷ MOUSSALLEM, Tarek Moysés. **Fontes no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 134-135.

³⁸ OLEINIK, Rosana. Teoria da Norma Jurídica e a Regra-Matriz de Incidência como Técnica de Interpretação do Direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 299-301.

³⁹ GAMA, Tácio Lacerda. Variações sobre a estrutura da norma de competência tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018, pp. 423-429.

Aurora Tomazini de Carvalho alerta para a ambiguidade na expressão “regra-matriz”, que pode ser utilizada tanto na acepção de estrutura lógico-semântica quanto na de norma jurídica em sentido estrito. Enquanto estrutura lógico-semântica, ela não apresenta qualquer conteúdo normativo e corresponde a um esquema sintático; já sob a roupagem de norma jurídica em sentido estrito, ela se configura quando todos esses campos sintáticos forem preenchidos semanticamente e os arranjos de suas significações se completarem. Costuma-se utilizar o termo “regra-matriz” para se referir à essa estrutura lógico-semântica e a expressão “regra-matriz de incidência” para fazer referência à norma jurídica em sentido estrito propriamente dita, até mesmo porque a regra-matriz pode ser preenchida por todos os conteúdos significativos que a materialidade dos textos jurídicos comportar: regra-matriz de incidência tributária, regra-matriz de dever instrumental, regra-matriz sancionadora do não pagamento do tributo, regra-matriz sancionadora do descumprimento do dever instrumental, regra-matriz da lavratura do auto, dentre tantas outras⁴⁰.

Um desses conteúdos significativos comportados pela materialidade do texto jurídico é a regra-matriz de responsabilidade tributária, cujo núcleo do antecedente normativo retrata a prática de um ato que não se confunde com o fato jurídico tributário e o núcleo do consequente normativo corresponde à obrigação de pagar a dívida tributária no lugar daquele que realizou o fato jurídico tributário ou de forma conjugada ao contribuinte em um vínculo de solidariedade ou subsidiariedade. Pode-se dizer que a regra-matriz de responsabilidade tributária presume a existência de uma regra-matriz de incidência tributária que lhe seja anterior, ainda que em uma cronologia fictícia. Afinal, a figura do responsável tributário jamais realizará o fato jurídico tributário e pressupõe que outro sujeito tenha realizado o fato jurídico tributário em uma regra-matriz de incidência própria.

Em um corte metodológico ainda mais preciso, os holofotes são centralizados no que se convencionou a chamar de regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Essa é uma das espécies de regra-matriz de responsabilidade tributária, mas voltada à organização do texto de direito positivo concernente aos atos de gestão ilícitos praticados pelo administrador da pessoa jurídica de direito privado. Como é de se esperar, há critérios específicos que compõem a hipótese e o consequente normativos.

Considerando que a regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador impõe o ônus de pagar o crédito a sujeito diverso daquele que praticou o fato jurídico tributário, é preciso delimitar o âmbito de incidência normativa para evitar arbitrariedades,

⁴⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 384-386 e 418-424.

violação aos limites do texto de direito positivo ou desvirtuamento das normas jurídicas construídas na sua aplicação. Como aqui o sujeito passivo tem apenas um vínculo indireto com o fato jurídico tributário, exige-se uma justificativa apropriada para a sua escolha. Afinal, as limitações constitucionais ao poder de tributar conduzem a atuação do Estado de modo a atender aos princípios que lhes servem de base e impedir que o exercício desse poder se dê por mera liberalidade.

2.2 Dos Princípios às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

Sabe-se que o ordenamento jurídico brasileiro é dotado de uma estrutura hierárquica, cujo posto mais elevado é ocupado pela Constituição Federal e que ela determina as diretrizes substanciais que regem todo o sistema jurídico nacional. Sabe-se também que há valores jurídico-político-sociais intangíveis, os quais fundamentam normas de estrutura/competência e normas de comportamento/conduita para a regulação das relações jurídicas em todas as suas formas de expressão. E sabe-se ainda que esse componente axiológico tem um traço lógico que integra a sua estrutura, razão pela qual todas essas normas mantêm entre si relações de coordenação/horizontalidade e de subordinação/verticalidade que se revelam indispensáveis à garantia da sua validade semântica.

Ademais, há limites objetivos que são impostos para o exercício do poder estatal na instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos. Esses limites objetivos são uma forma de assegurar os direitos e garantias constitucionais, especialmente no que diz respeito à esfera patrimonial dos indivíduos e dos bens a ela inerentes. Afinal, está-se diante de um sistema autopoietico que cria normas de controle formal e material para suas próprias determinações em uma espécie de autorreferencialidade e recriação em uma unidade sistêmica⁴¹.

Independentemente de apresentarem um viés normativo portador de valor expressivo, os princípios constitucionais retratam todas essas conotações e podem expressar tanto um valor jurídico quanto um limite objetivo. Quando expressam valores jurídicos, os princípios constitucionais são caracterizados por traços bastante precisos: (i) bipolaridade, onde houver um valor haverá como contraponto um desvalor; (ii) implicação, todo valor implica um desvalor mutuamente; (iii) referibilidade, os valores sempre se referem a uma tomada de decisão; (iv) preferibilidade, eles estão associados a uma espécie de entidade vetorial que aponta para uma direção determinada e denuncia uma preferência; (v) incomensurabilidade,

⁴¹ VIANA, Ulisses Schwarz. **Horizontes da Justiça**: Complexidade e Contingência no Sistema Jurídico. 2013. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 278 f. Disponível em: <teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-11062014-110504/pt-br.php>. Acesso em: 2 fev 2021, p. 191.

eles não podem ser medidos em números; (vi) tendência à graduação hierárquica, eles têm uma inclinação à organização de forma escalonada quando situados em relações mútuas e sob o mesmo sujeito axiológico; (vii) objetividade, eles sempre requerem objetos da experiência como suporte; (viii) historicidade, a sua construção presume uma evolução histórica e social; (ix) inexauribilidade, eles não se esgotam no objeto a que se referem e alcançam incontáveis objetos ao mesmo tempo; (x) atributividade, eles agregam um atributo positivo ou negativo; (xi) indefinibilidade, eles inauguram um novo âmbito conceitual e nenhuma ideia os antecede; e (xii) vocação para expressar-se em termos normativos, eles exprimem um comando prescritivo e se exteriorizam na forma de norma jurídica. Quando expressam limites objetivos, os princípios constitucionais fixam critérios rígidos que restringem o alcance e a abrangência do ato para atender indiretamente a valores fundamentais preconizados no sistema jurídico a que servem de base⁴².

De uma forma ou de outra, enquanto valor jurídico ou limite objetivo, explícitos ou implícitos, gerais ou específicos, os princípios constitucionais direcionam a interpretação dos textos de direito positivo, compõem a construção das normas jurídicas e agregam os componentes do sistema normativo como uma força centrípeta que lhes dá a feição de unidade. Em valiosa digressão, podem-se reunir os seguintes princípios constitucionais gerais: princípio da federação, da república, da separação dos poderes, da justiça, da certeza do direito, da segurança jurídica, da igualdade, da liberdade, da legalidade, da irretroatividade das leis, da universalidade da jurisdição, do devido processo legal, do direito de petição, da ampla defesa, do contraditório, da isonomia das pessoas constitucionais, do direito de propriedade, da liberdade de trabalho, da supremacia do interesse público ao do particular, bem como o da indisponibilidade do interesse público. Em complemento, são princípios constitucionais específicos tributários: princípio da estrita legalidade tributária, da anterioridade anual, da anterioridade nonagesimal, da irretroatividade da lei tributária, da tipicidade tributária, da proibição do tributo com efeito de confisco, da capacidade contributiva, da progressividade, da vinculabilidade da tributação, da uniformidade geográfica, da não discriminação tributária em razão da procedência ou destino dos bens, da territorialidade da tributação, da indelegabilidade da competência tributária e da não cumulatividade de tributos⁴³.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 192-197.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 252-329.

Convém destacar que os princípios ora relacionados estão circunscritos àqueles que têm um vetor axiológico mais forte no sistema jurídico, sem incorrer em qualquer desmerecimento aos que não foram listados. Chama-se atenção também para o fato de que alguns desses princípios possuem um núcleo significativo tão expressivo que são capazes de atribuir caráter de unidade relativa às cadeias normativas, o que possibilita uma classificação sob o critério da intensidade axiológica, que acaba por instituir uma espécie de hierarquia de valores jurídicos, no que se convencionou a chamar de “princípios” e “sobreprincípios”. Esse tipo de observação preza pela consciência de que todos os princípios são normas jurídicas, cuja expressão preponderante permite a seguinte classificação:

| Classificação dos Princípios Constitucionais sob o critério da sua expressão preponderante | |
|---|---|
| Valor Jurídico | Limite Objetivo |
| 1. Sobreprincípio da Justiça; 2. Sobreprincípio da Certeza do Direito; 3. Sobreprincípio da Segurança Jurídica; 4. Sobreprincípio da Igualdade; 5. Sobreprincípio da Liberdade; 6. Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais; e 7. Princípio da Supremacia do Interesse Público ao do Particular. | 1. Princípio da Federação; 2. Princípio da República; 3. Princípio da Separação dos Poderes; 4. Princípio da Legalidade; 5. Princípio da Irretroatividade das Leis; 6. Princípio da Universalidade da Jurisdição; 7. Princípio do Devido Processo Legal; 8. Princípio do Direito de Petição; 9. Princípio da Ampla Defesa; 10. Princípio do Contraditório; 11. Princípio do Direito de Propriedade; 12. Princípio da Liberdade de Trabalho; 13. Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público; 14. Princípio da Estrita Legalidade Tributária; 15. Princípio da Anterioridade Anual; 16. Princípio da Anterioridade Nonagesimal; 17. Princípio da Irretroatividade da lei Tributária; 18. Princípio da Tipicidade Tributária; 19. Princípio da Proibição do Tributo com Efeito de Confisco; 20. Princípio da Capacidade Contributiva; 21. Princípio da Progressividade; 22. Princípio da Vinculabilidade da Tributação; 23. Princípio da Uniformidade Geográfica; 24. Princípio da Não Discriminação Tributária em razão da Procedência ou Destino dos Bens; 25. Princípio da Territorialidade da Tributação; 26. Princípio da Indelegabilidade da Competência Tributária; e 27. Princípio da Não Cumulatividade de Tributos. |

Fonte: elaboração própria.

Essa classificação segue a linha retratada por Paulo de Barros Carvalho, o qual classifica os princípios constitucionais em valor jurídico e em limite objetivo conforme o grau de subjetividade da sua aplicação. Os princípios constitucionais são classificados como valor

jurídico quando apresentam alta carga de indeterminação, incerteza ou indecisão, e eles são classificados como limite objetivo quando dispõem de balizas mais restritas, rígidas ou demarcadas. De toda forma, ambos denotam indícios de injeção valorativa e natureza subjetiva⁴⁴.

Impende registrar também os contornos delineados por José Afonso da Silva, que instituiu a classificação dos princípios constitucionais em político-constitucionais e em jurídico-constitucionais de acordo com o caráter fundamental do seu conteúdo. Os princípios constitucionais são classificados como político-constitucionais quando decorrem de decisões políticas fundamentais, como a definição da forma de Estado (Federalismo), da forma de governo (República), do sistema de governo (Presidencialismo), bem como da organização política em geral, e eles são classificados como jurídico-constitucionais quando estruturam o ordenamento jurídico em geral, mediante o estabelecimento de certas garantias, como o princípio da legalidade, da isonomia e do devido processo legal. Sob essas premissas, os primeiros se caracterizariam como princípios fundamentais e os segundos seriam decorrentes dos primeiros⁴⁵.

Convém consignar ainda as bases fixadas por José Gomes Canotilho, que estabeleceu a classificação em princípios jurídicos fundamentais, princípios políticos constitucionalmente estruturantes, princípios constitucionais impositivos e os princípios-garantia a partir do objeto a que cada um desses grupos se reporta. Os princípios jurídicos fundamentais são aqueles que norteiam a interpretação das demais normas jurídicas, apresentando tanto uma função positiva quanto uma função negativa dentro do sistema jurídico a que pertencem; os princípios políticos constitucionalmente estruturantes são aqueles que expressam os valores políticos fundamentais, que devem ser cumpridos no exercício de qualquer atividade; os princípios constitucionais impositivos são aqueles característicos do âmbito constitucional dirigente, que indicam os objetivos a serem perseguidos pelo Estado; e os princípios-garantia são aqueles que instituem uma garantia direta e imediata ao cidadão, vinculando o aplicador do direito. Dentre eles, emergiriam os princípios tópicos de interpretação constitucional⁴⁶.

Sem prejuízo de outras classificações, o que se constata é que todo esse acervo de princípios retrata normas jurídicas dotadas de forte conotação axiológica que direciona a construção de outras normas jurídicas. Quando se diz que os princípios direcionam, é porque

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 252-329.

⁴⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93.

⁴⁶ CANOTILHO, J.J Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Amedina, 2002, p. 1148.

eles conduzem a uma direção e restringem as opções de interpretação em sentido contrário. Pode-se dizer que se está diante de uma plêiade de limitações constitucionais ao poder de tributar, com ressalva àqueles que entendem que não seria correto falar em “poder de tributar” em um Estado Democrático de Direito e que o mais apropriado seria fazer referência a essa manifestação de autonomia do ente político como “competência tributária” por estar necessariamente vinculada ao ordenamento jurídico constitucional⁴⁷.

Uma forma interessante de compreender essa sistemática é a de que não é o Estado que se autolimita, mas sim que ele já nasce limitado. A soberania é originariamente do povo e é transferida limitadamente ao Estado, no espaço aberto pelo consentimento dentro de cada forma de governo. Essa é a razão pela qual se fala em competência tributária, correspondente ao exercício de uma atividade que foi outorgada pelo próprio povo ao Estado⁴⁸.

Um desdobramento lógico desse raciocínio é o de que o tributo não se autolimita, mas sim que ele já nasce limitado. Não é o tributo que limita o direito à propriedade, é o direito à propriedade que limita o tributo. Essa limitação se dá diante do espaço deixado pela autolimitação da propriedade que legitima a imposição do tributo, não o inverso⁴⁹.

O poder de tributar se convola em um direito de tributar, segundo o qual cada governo só poderá instituir, fiscalizar e arrecadar os tributos admitidos constitucionalmente. A ideia é a de que o direito de tributar não é um fim em si mesmo, mas sim um instrumento para a implementação de políticas públicas e para a garantia dos direitos fundamentais. Enquanto isso, a tributação se move em um ambiente axiológico no qual a democracia, a soberania, a federação, a liberdade e a propriedade vivem e convivem em uma relação paradoxal⁵⁰.

Como a tributação atinge tanto o âmago de certas garantias individuais quanto o da maioria dos direitos fundamentais sociais, a disciplina tributária alcançou um nível de normatividade tão intenso que fez com que os preceitos normativos fossem dirigidos simultaneamente aos agentes dos poderes tributantes e aos sujeitos passivos tributários em uma espécie de correlação entre direitos e deveres. Princípios empiricamente verificáveis, como o da federação e o da república; princípios axiológicos, como o da liberdade e da propriedade; ou ainda princípios epistemológicos, como o da homogeneidade sintática e da heterogeneidade semântica, trazem consigo uma farta variedade conotativa que agrega a

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 469-470.

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 64-65

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 127.

⁵⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, pp. 119-120.

totalidade de permissões e vedações juridicizadas pelo constituinte. É nesse sentido que se diz que os princípios constitucionais realizam os valores jurídicos e promovem eficácia a esses primados axiológicos do direito, na medida em que eles têm raízes indissociáveis⁵¹.

Os direitos subjetivos do contribuinte revelam-se dispositivos correlatos às limitações constitucionais ao poder de tributar. O desafio consiste na conjugação dessas diretrizes, no sentido de evitar qualquer ação estatal eventualmente abusiva. Os limites ora retratados são dirigidos ao legislador e ao aplicador do direito, a quem compete o poder/competência/direito de ajustar os princípios e as regras que embasam e limitam sua própria atuação⁵².

Ao ser entrevistado após a defesa da tese intitulada “Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais” e sua posterior nomeação ao cargo de Professor Titular de Direito Público da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, Marcelo Neves se mostrou bastante sensível à análise dos princípios e das regras constitucionais no sistema jurídico. Enquanto os princípios promovem a abertura da cadeia argumentativa, as regras garantem o seu fechamento. Essa hipótese assegura a existência de uma relação de complementariedade entre os princípios e as regras, de modo que não há espaço para simplificações dos problemas jurídicos quando se depara com as questões concernentes à interpretação do direito, à construção da norma e à solução ao caso concreto⁵³.

O título dessa obra consiste em uma metáfora mitológica, na qual Hidra era uma serpente de muitas cabeças que se regeneravam ao serem cortadas e Hércules era um semideus que recebeu o trabalho de matá-la. Os princípios teriam o caráter policefálico de Hidra e abririam o processo de concretização jurídica, já as regras seriam Hercúleas e transformariam a incerteza do ponto de partida na certeza da decisão. Em meio a esse paradoxo entre Hidra e Hércules, entre os princípios e as regras, entre a adequação social e a consistência jurídica, sobressai a figura de Iolau: na mitologia, ele é sobrinho de Hércules, eleito para cauterizar os pontos em que se cortavam as cabeças de Hidra e impedir que elas se regenerassem reiteradamente; e, na metáfora retratada na obra, é aquele que não é insensível, mas também não se põe em uma posição de superioridade, recorre com parcimônia à

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 252-268.

⁵² CURI, Bruno Maurício Macedo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública**. 2007. 181 f. Dissertação (Mestrado em Sociologia e Direito) – Universidade Federal Fluminense, Centro de Estudos Gerais, Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito, Niterói, RJ, 2007, pp. 85-99. Disponível em: <www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp052164.pdf>. Acesso em: 10 dez 2020.

⁵³ ENTREVISTA a Marcelo Neves. Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais. **Os Constitucionalistas**. Disponível em: <www.osconstitucionalistas.com.br/marcelo-neves-entre-hidra-e-hercules>. Acesso em: 10 dez 2020.

ponderação, percebe os limites da sua atuação e responde adequadamente às demandas complexas, razão pela qual não haveria que se falar em juiz hidraforme, nem em juiz hercúleo, mas sim em juiz Iolau⁵⁴.

Em uma análise crítica dessa obra, conclui-se pela existência de dois polos normativos fundamentais no processo de concretização jurídica. Os princípios transformam a complexidade desestruturada do ambiente do sistema jurídico em complexidade estruturável do ponto de vista normativo-jurídico e as regras reduzem seletivamente essa complexidade estruturável para obter uma complexidade juridicamente estruturada, de modo que os princípios e as regras se realimentam circularmente na cadeia argumentativa orientada à decisão do caso. Mais importante do que diferenciar princípios e regras, impulsiona-se ao desenvolvimento de uma teoria das normas constitucionais que imponha limites objetivos à ponderação *ad hoc* e amenize a vasta indeterminação semântica da maioria das normas constitucionais jusfundamentais⁵⁵.

Perspectiva análoga foi abordada no XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários, com a temática “Texto e Contexto no Direito Tributário”, na mesa “Direito e Cultura: Relações de Texto e Contexto”, na qual Tárek Moysés Moussallem fez uma provocação acerca da abertura e do fechamento do sistema jurídico. Foi feita uma reflexão sobre o que se convencionou a chamar de “fechamento sintático” e de “abertura semântica”, oportunidade em que se despertou para a necessidade de se discutir também o chamado “fechamento semântico”. Isso porque a limitação lógica no plano sintático não vem se mostrando suficiente, demandando uma incursão nas possíveis limitações da significação no plano semântico e do uso no plano pragmático⁵⁶.

Gabriel Ivo apresenta três índices de controle, demonstrando a existência de limites que impedem os voluntarismos jurídicos e as interpretações arbitrárias: (i) indicial pela via da enunciação-enunciada, que corresponde aos dêiticos de forma, conteúdo, espaço, tempo e autoridade; (ii) indicial pela via do enunciado-enunciado, que compreende os preceitos

⁵⁴ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais como diferença paradoxal do Sistema Jurídico**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, pp. XVII- XXVIII.

⁵⁵ SAMPAIO, Jorge Silva. Recensão Marcelo Neves, Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais. **SciELO Portugal**. Vol. 2, nº1, Jan 2015, p.185-198. E-pública: Revista Eletrônica de Direito Público. Versão On-line ISSN 2183-184X. Disponível em: <www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2183-184X2015000100010&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 dez 2020.

⁵⁶ XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**. Evento *online*, em edição histórica, devido à pandemia do Novo Coronavírus (COVID-19). Realizado nos dias 08, 09, 10 e 11 de dezembro de 2020. Palestra do dia 08 de dezembro de 2020, das 19:36 h às 20:52 h. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXVII/>. Acesso em: 08 dez 2020.

normativos que efetivamente regulam as condutas intersubjetivas; e (iii) indicial pelo cotejo de normas, que consiste nas significações que podem ser construídas a partir do enunciado prescritivo. Nesse passo, cada um dos elementos expostos pelo documento normativo alberga um índice para determinado tipo de controle. Com base nessas premissas, o pensamento que anuncia o controle formal e material da produção normativa pode ser sintetizado em uma frase: “o Direito positivado alberga os valores, não os seus aplicadores”⁵⁷.

Essa abordagem lança um desafio no sentido de atualizar o sistema tributário, principalmente diante dos fenômenos que marcam o Estado contemporâneo desde o início do século XXI. A globalização econômica, as novas formulações de organizações empresariais e a busca frenética por uma maior eficácia do poder fiscal promoveram grandes transformações na configuração dos fatos jurídicos tributários, demandando uma harmonização no modo de instituir, fiscalizar e arrecadar os tributos, assim como nos princípios constitucionais que estabelecem garantias ao sujeito passivo tributário. Ao tratar especificamente dos princípios que dizem respeito à imputação da responsabilidade tributária, sobressaem os princípios do mínimo existencial, da proibição do tributo com efeito de confisco, da livre-iniciativa, da justiça social, do livre exercício das profissões e da propriedade privada⁵⁸.

Chega-se a defender a instituição de princípios tributários universais, dentre os quais citam-se alguns exemplos: da Constituição europeia, o princípio da boa administração; do Tribunal de Justiça Europeu, os princípios da legalidade, da proporcionalidade e do direito de solicitar ao contribuinte medidas de provas proporcionais ao objeto da comprovação, da gestão e da sanção; e, além desses, são suscitados outros princípios como o da proporcionalidade, da não discriminação, da clareza, da transparência na determinação dos direitos e deveres, da confiança legítima e da equivalência e efetividade na devolução dos ingressos individuais. Esses princípios são garantidores da cidadania tributária, razão pela qual reforçam o seu caráter de limitações ao poder de tributar. Eles configuram linhas mestras de todos os sistemas tributários, em uma espécie de soberania fiscal compartilhada⁵⁹.

A imagem espelhada por esses princípios transmite os chamados direitos fundamentais dos contribuintes, os quais podem ser conceituados como direitos positivos decorrentes de uma consciência universal acerca da proteção à vida, à liberdade, à isonomia, à segurança e à

⁵⁷ IVO, Gabriel. Aportes sobre o Controle da Validade da Produção Normativa sob a Perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2020, p. 367.

⁵⁸ LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 85.

⁵⁹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, pp. 45-61.

propriedade. Como reflexo, há a imunidade tributária; a liberdade de tráfego; o livre exercício de atividade econômica; o livre exercício de trabalho, ofício ou profissão; a capacidade contributiva; a unidade tributária; a tributação federal uniforme; a isonomia tributária; a isonomia da tributação dos títulos da dívida pública e dos vencimentos dos servidores públicos; a vedação de isenções pela União de tributos estaduais e municipais; a legalidade tributária; a irretroatividade tributária; a anterioridade tributária; a transparência dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços; a reserva de lei para incentivos em matéria tributária; a restituição preferencial imediata quanto a fato gerador presumido; e a vedação ao tributo com efeito de confisco. Todo esse acervo de direitos leva à conclusão de que a tributação nasce no espaço aberto pela liberdade e reforça a explanação no sentido de que o poder de tributar não é uma criação autoritária do Estado, mas sim uma concessão advinda dos próprios cidadãos⁶⁰.

Dentro de um sistema tributário com uma estrutura jurídica íntegra, os princípios se expressam como limitações constitucionais ao poder de tributar. Essa integridade é estabelecida por dois grandes atores na atividade de interpretação e aplicação da legislação tributária, os quais são representados pelas figuras do Fisco e do contribuinte. A manutenção dessa integridade ganha ainda mais relevo quando se reporta à figura do responsável tributário, o que justifica a premente necessidade de compreensão dos critérios jurídicos que levam à sua escolha e das circunstâncias fáticas sob as quais se dá essa espécie de responsabilização.

2.3 Da Sujeição Passiva Tributária à Responsabilidade Tributária

Toda obrigação traz consigo a ideia de sujeição, em que alguém está obrigado a algo. Sujeição passiva é o estado ao qual está submetida determinada pessoa, podendo ter como objeto uma obrigação de dar, de fazer ou de não fazer. No Direito Tributário, essa sujeição passiva é o estado ao qual está submetido o contribuinte e/ou o responsável na relação jurídica firmada com a Administração Pública e tem como objeto a obrigação tributária principal, de pagar o tributo propriamente dito ou a multa decorrente da prática de um ato ilícito; ou a obrigação tributária acessória, de atender a dever instrumental que viabilize a fiscalização e a arrecadação do tributo.

⁶⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar**. 2004. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004, 216 f. Disponível em: <repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3819>. Acesso em: 4 jan 2021, p. 21.

A respeito do tema, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, conceitua o sujeito passivo da obrigação tributária principal e distingue as figuras do contribuinte e do responsável. De acordo com esse diploma legal, o sujeito passivo tributário é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da obrigação tributária, o qual pode ser classificado como contribuinte ou como responsável, a depender da existência de uma relação direta ou indireta com o fato jurídico tributário. Nesse ponto, convém reproduzir a sua redação:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei⁶¹.

Ao introduzir o tratamento acerca da responsabilidade tributária, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 128, permite que a lei impute a responsabilidade tributária a outras pessoas vinculadas ao fato jurídico tributário, de modo a excluir esse encargo do realizador do fato jurídico tributário ou atribuir ao contribuinte o cumprimento da obrigação sob um liame de solidariedade ou de subsidiariedade com o responsável tributário. Sob essas diretrizes, pode-se dizer que o contribuinte é aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, enquanto o responsável tem apenas uma relação indireta com o fato jurídico tributário, por mais que se admita que ele tenha uma relação direta ou indireta com o realizador desse mesmo fato jurídico tributário; e, por via de consequência, o contribuinte deve necessariamente expressar capacidade contributiva, o que não é exigido na figura do responsável. Mais uma vez, oportuna a transcrição do seu texto:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação⁶².

⁶¹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 13 jan 2020.

⁶² BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 13 jan 2020.

Paralelamente, Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas investiga se há limites na eleição desse sujeito passivo ou se o Estado é livre para imputar o ônus da responsabilidade tributária a qualquer pessoa física ou jurídica. Ele afirma que o Código Tributário Nacional aparentemente autoriza que qualquer pessoa possa ser colocada na posição de responsável tributário, mas destaca que o mesmo diploma legal institui freios para a eleição desse sujeito passivo quando determina que somente terceira pessoa vinculada ao fato jurídico tributário do qual tenha resultado a respectiva obrigação poderá ocupar o lugar de responsável. Assim, enaltece a necessidade de que a responsabilidade pelo crédito seja atribuída somente àqueles que efetivamente possuam algum vínculo com o fato jurídico tributário que o originou e explica que essa exigência é uma espécie de condicionante para a legitimidade da sua eleição: “afinal, pagar tributo sem ter nenhuma relação com o fato gerador significa permitir ao Estado perseguir de forma arbitrária os bens particulares”⁶³.

Não é à toa que Zenildo Bodnar assegura que o comando preconizado pela Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º, é no sentido de que o crédito tributário seja adimplido diretamente pelo contribuinte. Isso se deve ao fato de que ele é justamente a pessoa que manifesta capacidade econômica, ostentando sinais de riqueza pessoal. Dessa forma, a expansão subjetiva da responsabilidade tributária é uma medida excepcional e que deve ser pautada em critérios suficientemente razoáveis⁶⁴.

Nesse ponto, é oportuno resgatar a digressão de Ives Gandra da Silva Martins sobre as expressões “capacidade econômica” e “capacidade contributiva”: enquanto a primeira retrata a potencialidade econômica global do sujeito passivo, a segunda se reporta à dimensão econômica vinculada ao poder tributante. Desse modo, pode-se dizer que ter capacidade econômica não quer dizer necessariamente ter capacidade contributiva. Apesar de o núcleo comum de ambas as expressões ser a capacidade do contribuinte de pagar o tributo, acredita-se que o mais prudente nesse contexto é utilizar apenas a expressão capacidade contributiva⁶⁵.

Diante desse cenário, Luís Cesar Souza de Queiroz esclarece que o contribuinte é caracterizado como o titular de direitos subjetivos suscetíveis de avaliação econômica e que será obrigado a entregar parte da sua riqueza ao Estado. Nessa oportunidade, enaltece que o critério utilizado para definir o sujeito passivo tributário é exclusivamente jurídico. Por via de

⁶³ DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos Econômicos e a Responsabilidade Tributária em Execuções Fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <tede2.pucsp.br/handle/handle/7066>. Acesso em: 4 jan 2021, pp. 47-50.

⁶⁴ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, pp. 56-58.

⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. In: **Revista Brasileira de Direito Constitucional**. Nº 2, jul/dez 2003, pp. 85-102. Disponível em: <www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/41>. Acesso em: 4 jan 2021, p. 86.

consequência, não se poderia admitir a classificação do conceito de contribuinte em “contribuinte de direito”, correspondente à pessoa designada pela lei para pagar o tributo, nos casos dos chamados “tributos diretos”; e em “contribuinte de fato”, para se referir àquele a quem o ônus econômico do tributo é repassado indiretamente por repercussão ou translação, o que justificaria os “tributos indiretos”: primeiro, porque seria um pleonasma a expressão contribuinte de direito, tendo em vista que esse seria o único sentido possível do ponto de vista jurídico; e, segundo, porque seria contraditório falar em contribuinte de fato, na medida em que revela um conceito de natureza econômica⁶⁶.

Paulo de Barros Carvalho ressalta o disposto no Código Tributário Nacional, em seu artigo 126, o qual determina que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais. Ele explica que o legislador deu o nome de contribuinte àquele que provoca o evento típico na condição de agente, não necessariamente àquele que de fato e de direito contribui mediante o pagamento de tributos ao ente estatal competente. Por essa razão, assevera que o agente que se subsume aos critérios da hipótese de incidência e é capaz de realizar o fato jurídico tributário deve ser analisado de maneira diversa daquele que é capaz de integrar a relação jurídica obrigacional e ser sujeito passivo da obrigação tributária⁶⁷.

Em complemento, Maria Rita Ferragut esclarece que contribuinte é o sujeito que realiza o fato jurídico tributário e que ao mesmo tempo ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária. Esse sujeito não será tido como contribuinte se uma dessas duas condições estiver ausente: ou ele será apenas realizador do fato jurídico tributário ou ele será apenas responsável. Assim, há três situações: (i) caso o sujeito realize o fato jurídico tributário e se encontre no polo passivo da relação jurídica tributária, ele será qualificado como contribuinte; (ii) caso o sujeito apenas realize o fato jurídico tributário, sem se encontrar no polo passivo da relação jurídica tributária, ele será qualificado apenas como realizador do fato jurídico tributário; e, (iii) caso ele não realize o fato jurídico tributário, mas mesmo assim se encontre no polo passivo da relação jurídica tributária, ele será qualificado como responsável⁶⁸.

Naturalmente, a figura do contribuinte cumula os papéis de sujeito passivo da relação jurídica tributária e de realizador do fato jurídico tributário. Em contrapartida, a figura do responsável exerce apenas o papel de sujeito passivo da relação jurídica tributária. Isso porque o responsável ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária apenas por imposição legal, presumindo-se a existência de uma outra pessoa que tenha realizado o fato jurídico tributário.

⁶⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 181-184.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 631.

⁶⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 34.

Ademais, adverte-se que a relação jurídica tributária pode ter um ou mais sujeitos passivos no laço obrigacional. Quando houver só um sujeito passivo, as figuras do contribuinte e do responsável não poderão coexistir: ou ele será chamado de contribuinte ou ele será chamado de responsável, presumindo a existência de uma outra pessoa que tenha realizado o fato jurídico tributário. Quando houver mais de um sujeito passivo, as figuras do contribuinte e do responsável poderão existir concomitantemente: serão discriminados um ou mais contribuintes e/ou um ou mais responsáveis pela obrigação tributária.

Com efeito, o contribuinte e o responsável participam de relações jurídicas distintas. O contribuinte participa de uma relação jurídica contributiva, expressa capacidade contributiva, tem um vínculo direto com o fato jurídico tributário e compõe a regra-matriz de incidência tributária. Por sua vez, o responsável participa de uma relação jurídica de responsabilidade tributária, não expressa capacidade contributiva, tem apenas um vínculo indireto com o fato jurídico tributário e compõe a regra-matriz de responsabilidade tributária.

A partir das siglas preconizadas pela escola do Constructivismo Lógico-Semântico, toma-se a liberdade de propor algumas equações que mapeiam o trajeto percorrido até então no estudo da sujeição passiva tributária e na necessária distinção entre as figuras do contribuinte e do responsável. Trabalha-se com o mesmo núcleo lógico-estrutural de proposição normativa apresentado por Paulo de Barros Carvalho, introduzindo apenas alguns dados referenciais específicos dos pontos destacados. A sigla “RMIT” retrata a regra-matriz de incidência tributária, enquanto a sigla “RMRT” demarca a regra-matriz de responsabilidade tributária, mas ambas são espécies de regra-matriz, com os mesmos dados referenciais, onde “D” é o dever-ser neutro, “H” é a hipótese normativa, “Cm” é o critério material, “v” é o verbo pessoal e de predicação incompleta que caracteriza o evento do critério material, “c” é o complemento desse verbo, “Ce” é o critério espacial, “Ct” é o critério temporal, “→” é o conectivo interproposicional, “C” é o conseqüente normativo, “Cp” é o critério pessoal, “Sa” é o sujeito ativo da obrigação, “Sp” é o sujeito passivo da obrigação, “Cq” é o critério quantitativo, “bc” é a base de cálculo e “al” é a alíquota, de maneira que as principais diferenças destacadas são as seguintes: “H1”, correspondente à hipótese normativa da regra-matriz de incidência tributária, sempre apresenta um fato tributário e “Sp1” sempre é chamado de contribuinte, enquanto “H2”, correspondente à hipótese normativa da regra-matriz de responsabilidade tributária, sempre apresenta um fato não tributário e “Sp2” sempre é chamado de responsável, presumindo a existência de um “RFJT”, que se refere à figura do realizador do fato jurídico tributário, de tal forma que essas duas espécies de regra-matriz podem coexistir ou não, o que certamente influencia na quantidade de sujeitos passivos que

podem ser acionados para adimplir o crédito, razão pela qual a sujeição passiva (SP) pode ser apenas o “Sp1” (contribuinte), quando existir somente a “RMIT”, ou apenas o “Sp2” (responsável), quando existir somente a “RMRT”, ou ainda o “Sp1” e o “Sp2” (contribuinte e responsável), quando existirem concomitantemente a “RMIT” e a “RMRT”, na medida em que cada sujeito passivo advém de uma relação jurídica que lhe é própria, conforme se pode observar na figura representada abaixo:

Sujeição Passiva Tributária: Contribuinte x Responsável x Realizador do Fato Jurídico Tributário

$$\mathbf{RMIT} = D1\{H1 [Cm1 (v1.c1).Ce1.Ct1] \rightarrow C1 [Cp1 (Sa1.Sp1).Cq1 (bc1.al1)]\}$$

H1 = Fato tributário e Sp1 = Contribuinte

$$\mathbf{RMRT} = D2\{H2 [Cm2(v2.c2).Ce2.Ct2] \rightarrow C2 [Cp2 (Sa2.Sp2).Cq2 (bc2.al2)]\} + \mathbf{RFJT}$$

H2 = Fato não tributário, Sp2 = Responsável e RFJT = Realizador do Fato Jurídico Tributário

$$\mathbf{SP} = \mathbf{Sp1} \text{ ou } \mathbf{SP} = \mathbf{Sp2} \text{ ou } \mathbf{SP} = \mathbf{Sp1} + \mathbf{Sp2}$$

Fonte: Elaboração própria.

A adequada compreensão do tema da sujeição passiva tributária pressupõe o alcance da distinção entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária para que se possa distinguir as figuras do contribuinte e do responsável. Embora ambos possam ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária separadamente ou em conjunto e por mais que se possa alegar que ambos se responsabilizam pelo pagamento do crédito tributário, não são figuras equivalentes e eventual atecnia pode provocar efeitos nocivos na aplicação normativa. Esse rigor linguístico pelo qual tanto se insiste não é mero preciosismo ditado pela gramática para a beleza do estilo, trata-se de uma exigência fundamental para dar cientificidade ao objeto⁶⁹.

É por essas e outras razões que se costuma dizer que “a responsabilidade jurídica é indubitavelmente uma das matérias mais difíceis, vastas e confusas de sistematizar”⁷⁰. Essa dificuldade retratada pela doutrina é agravada pela inobservância ao rigor metodológico e científico, notadamente diante da pluralidade de sentidos atribuídos à legislação constitucional

⁶⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria della Scienza Giuridica**. Torino: Giappichelli, 1949, p. 236.

⁷⁰ Tradução livre. No original: “*la responsabilidad jurídica es indudablemente una de las materias más difíciles, vastas y confusas de sistematizar*”. GAGLIARDO, Mariano. **Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas**: societaria, tributaria, aduanera y otras responsabilidades. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 691.

e infraconstitucional. O resultado não poderia ser diferente, a não ser uma plêiade de teses, classificações e referenciais teóricos com as mais diversas perspectivas sobre o mesmo objeto em análise.

Há autores que sustentam que “a condição de responsável só nasce para um sujeito passivo obrigacional com a instalação da exigibilidade prestacional”⁷¹. Para aqueles que trilham por essa linha de raciocínio, o responsável é o sujeito passivo inadimplente. Toma-se a liberdade de discordar dessa perspectiva, porque ela leva à conclusão de que todo sujeito passivo obrigacional será chamado de responsável após o vencimento da obrigação eventualmente discutida.

Muitos doutrinadores estabelecem noções gerais acerca da responsabilidade jurídica e correlacionam os pressupostos existentes dentre os mais diversos ramos do direito, com destaque para o Direito Tributário e o Direito Civil⁷². Nessas circunstâncias, os pressupostos do Direito Tributário seguiriam a mesma lógica da conduta, do dano, do nexos causal e da culpabilidade característicos do Direito Civil: a conduta seria equivalente a todo comportamento que compromettesse o desenvolvimento da relação jurídica tributária; o dano corresponderia a qualquer prejuízo arrecadatório ao Estado; o nexos de causalidade se justificaria pela teoria do risco da atividade ou até mesmo pelo atributo de garantidor legal dos interesses de terceiros; e a culpabilidade acabaria sendo caracterizada pela negligência, imprudência ou imperícia na realização de determinada atividade. Contudo, entende-se que essa correlação dificilmente compensa o esforço semântico demandado e que é mais prudente fazer uma análise jurídica com a linguagem apropriada aos atributos específicos da cada uma das searas trabalhadas.

Prova disso é a proposta de utilização da Teoria Dualista das Obrigações como critério de distinção entre o contribuinte e o responsável, fazendo um paralelo entre *schuld y haftung* (no alemão), ou *debitum e obligatio* (no romano), ou apenas dívida e responsabilidade (tradução livre): “esses conceitos servem para estabelecer uma diferenciação entre o verdadeiro contribuinte a que a lei atribui a titularidade do fato imponible, de acordo com os conceitos já desenvolvidos, e os demais sujeitos a que a lei estende a obrigação de pagar o tributo”⁷³. Em contrapartida, Soares Martínez alerta que essa construção não pode ser aplicada

⁷¹ VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A Responsabilidade Tributária**: as obrigações tributárias e as responsabilidades individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 19.

⁷² BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, pp. 63-73.

⁷³ Tradução livre. No original: “*estos conceptos sirven para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente a que la ley le atribuye la titularidad del hecho imponible, de acuerdo con los conceptos ya*

integralmente ao Direito Tributário: “o instituto da responsabilidade tributária tem uma natureza e uma extensão muito diversa daquelas que possam atribuir-se à *obligatio* romana ou ao *haftung* germânico”⁷⁴. Com efeito, acredita-se que esse critério não seja o mais apropriado para estabelecer a distinção entre os referidos institutos e insiste-se na defesa de que o mais prudente é aquele que leva em consideração o vínculo com o fato jurídico tributário.

Assim, desperta-se a necessidade de aprofundar a explanação acerca da natureza não-tributária da norma jurídica de responsabilidade tributária a fim de compreender o que leva à escolha do responsável tributário. Certamente, esclarecer as origens desse instituto auxiliam o entendimento a respeito da justificativa de inclusão de determinado sujeito no polo passivo da obrigação jurídica tributária em detrimento de outros. Afinal, essa seleção não pode ser arbitrária e deve ser fundamentada nos preceitos legais e constitucionais que a subsidiam.

2.4 Da Natureza Não-Tributária da Norma Jurídica de Responsabilidade Tributária à Escolha do Responsável Tributário

No prefácio da obra intitulada “Responsabilidade Tributária e os Atos de Formação, Administração, Reorganização e Dissolução de Sociedades”, Eurico Marcos Diniz de Santi fez uma síntese acerca da riqueza do tema da responsabilidade tributária e as dificuldades em superar o que ele próprio alcunhou de “armadilhas semânticas”. A análise da temática da responsabilidade tributária exige o enfrentamento de alguns conceitos complexos, como os de causalidade jurídica, relação jurídica, sanção jurídica e capacidade contributiva. Afinal, a expressão “responsabilidade tributária” presume a existência de uma relação de causalidade fática, de uma relação jurídica efectual, de uma relação jurídica sancionatória e da própria capacidade contributiva para que se possa viabilizar a delimitação dos critérios que compõem a sua regra-matriz e a segurança jurídica necessária à sua aplicação em cada caso concreto⁷⁵.

Daniel Monteiro Peixoto resgata a dificuldade que existia em restringir a responsabilidade tributária ao termo sanção preconizado por Kelsen, dificuldade essa que só começou a se dissipar quando a definição de ilícito passou a ser propagada como descumprimento do dever prescrito no consequente da norma primária. O autor aprofunda sua explanação com base nas perspectivas retratadas por Herbert Hart na obra intitulada “Punição

desarrollados, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo”. JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Buenos Aires: Abelodo-Perrot, 2001, p. 392.

⁷⁴ MARTÍNEZ, Soares. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2000, p. 229.

⁷⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Prefácio. In: PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os Atos de Formação, Administração, Reorganização e Dissolução de Sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 23-26.

e Responsabilidade” (*Punishment and Responsibility*), na qual as acepções de “responsabilidade” foram expandidas: “responsabilidade-sancionabilidade” (*liability-responsibility*), em que se investigam as condições para se impor uma punição pela prática de um ilícito; “responsabilidade-fator causal” (*causal-responsibility*), quando se refere à relação de causalidade existente entre determinado acontecimento e um resultado; “responsabilidade-capacidade” (*capacity-responsibility*), diante da aptidão do indivíduo para compreender, raciocinar, ponderar, controlar e adequar sua conduta às regras exigidas; e “responsabilidade-papel institucional” (*role-responsibility*), pelo dever jurídico instituído àquele que desempenha determinado cargo, posição, função ou atribuição. A partir das lições de Lourival Vilanova, Paulo de Barros Carvalho e Eurico Marcos Diniz de Santi, foi possível estruturar três tipos normativos que fundamentam as espécies de responsabilidade tributária: a que imputa um dever jurídico sob o pressuposto de uma hipótese lícita (norma primária dispositiva); a que imputa uma sanção em sentido material sob o pressuposto de uma hipótese lícita ou ilícita (pode ser chamada de norma primária sancionadora-ressarcitória, cujo dever jurídico do sujeito passivo é o ressarcimento, ao visar à reparação, seja em uma hipótese lícita ou ilícita; ou de norma primária sancionadora-punitiva, cujo dever jurídico do sujeito passivo é a submissão a dada punição, pois visa à repreensão, necessariamente em uma hipótese ilícita); e a que imputa uma sanção em sentido processual sob o pressuposto de uma hipótese lícita (norma secundária)⁷⁶.

Luís Cesar Souza de Queiroz se utiliza do método analítico-descritivo das normas jurídicas para investigar as hipóteses em que um indivíduo passa a se encontrar no estado jurídico de sujeição passiva tributária e assume a obrigação de entregar dinheiro ao Estado, aprofundando as discussões a respeito da natureza da norma jurídica de responsabilidade tributária. O autor faz uma imersão no processo da causalidade jurídica da sujeição passiva tributária, explorando o plano normativo (da norma impositiva tributária, com carga mínima de determinação e individualização do sujeito passivo), o plano fático (do fato jurídico tributário) e o plano relacional (da relação jurídica tributária, com carga máxima de determinação e individualização do sujeito passivo). Nessa dinâmica da fenomenologia da sujeição passiva tributária, distinguem-se a sujeição passiva tributária em sentido amplo (por abranger todos os sujeitos que se encontram no polo passivo da relação jurídica tributária, independentemente de terem realizado o fato jurídico tributário ou não) e a sujeição passiva tributária em sentido estrito (por se restringir à figura daqueles que se encontram no polo

⁷⁶ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os Atos de Formação, Administração, Reorganização e Dissolução de Sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 37-74.

passivo da relação jurídica tributária em decorrência da realização do fato jurídico tributário); e distinguem-se também a situação do contribuinte (tido como o único sujeito de direito que figura no polo passivo da relação jurídica de natureza tipicamente tributária, titular da capacidade contributiva), a responsabilidade (que pode ser decorrente de uma norma primária principal de natureza não-tributária, em que haveria uma sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres do contribuinte para o responsável; ou de uma norma primária de natureza punitiva, que poderia ter caráter administrativo-fiscal ou de pena administrativa) e a substituição (que objetiva atender ao interesse da Administração Tributária, criando uma relação jurídica de cunho meramente administrativo, na qual o substituto funciona como agente arrecadador do Estado, seja pela dificuldade em fiscalizar contribuintes pulverizados, seja pela necessidade de evitar a evasão fiscal ou ainda como medida para efetivar a arrecadação e a disponibilidade de recursos)⁷⁷.

Em análise às espécies de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional, Luís Cesar Souza de Queiroz assevera que a responsabilidade será decorrente de uma norma primária principal de natureza não-tributária, mediante sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres do contribuinte para o responsável, quando tiver como pressuposto um fato jurídico lícito, o que se observa apenas no artigo 131, incisos II e III, nos casos de sucessão *causa mortis*, entre pessoas físicas; e no artigo 132, *caput*, nos casos de fusão, incorporação e transformação de empresas, entre pessoas jurídicas. Por exclusão, em todas as demais hipóteses disciplinadas pelo Código Tributário Nacional, a responsabilidade será decorrente de uma norma primária de natureza punitiva, sob um caráter administrativo-fiscal, quando pressupõe a imposição de um determinado dever de interesse da Administração Pública, instituído no consequente de uma norma primária principal; ou de pena administrativa, que impõe um dever de caráter punitivo, instituído no consequente de uma norma primária punitiva e que decorre justamente do descumprimento do dever previsto no consequente da norma primária principal administrativo-fiscal. Logo, constata-se que o responsável tributário não faz parte da relação jurídica tributária e ele só recebe esse adjetivo em razão de a origem dessa responsabilidade estar juridicamente vinculada à ocorrência de um fato jurídico tributário que lhe antecedeu⁷⁸.

Em síntese, ao tratar do tema da responsabilidade tributária, constata-se que sempre se está diante de uma relação jurídica não-tributária, seja a que Luís Cesar Souza de Queiroz intitula de “norma primária principal não-tributária”, que atesta no próprio nome a natureza

⁷⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 163-201.

⁷⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 184-194.

não-tributária, seja a que o autor denomina de “norma primária punitiva”, que implicitamente também revela natureza não-tributária. Convém ressaltar que o responsável sempre participa de uma atividade relacionada com a desenvolvida pelo contribuinte ou pelo mero realizador do fato jurídico tributário, mas essa correlação decorre da existência de um mesmo processo econômico, não tributário. Isso se deve ao fato de que nem sempre a indicação do contribuinte como sujeito passivo é a medida mais eficiente para o desenvolvimento da relação jurídica tributária e a escolha do responsável se revela uma medida política para atender ao interesse público da arrecadação tributária.

Ao se interpretar, valorar e construir o sentido normativo do comando prescrito pela Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º, tem-se que a regra é a de que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa que apresenta signo presuntivo de riqueza com a ocorrência do fato jurídico tributário, não é à toa que se faculta à Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais. Nesse sentido, a responsabilidade tributária é uma exceção. Afinal, o fato de o texto constitucional sempre dar as diretrizes para a indicação do sujeito passivo da relação jurídica tributária e impulsionar o cumprimento dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da vedação ao confisco demanda uma atenção redobrada na escolha do responsável e no modo como se dará essa responsabilização.

A clássica trilogia aristotélica pode ser percebida sem grandes dificuldades quando se está diante de temas como o da norma jurídica de responsabilidade tributária. A construção do sentido conclama o *ethos*, o *pathos* e o *logos* entre o domínio do texto e a compreensão da comunicação do objeto em análise. Isso porque a confiabilidade do editor da mensagem, a emoção que ela transmite e a lógica sob a qual ela se estrutura exercem papéis indissociáveis nesse trabalho tão artesanal de construção da norma jurídica⁷⁹.

A trilogia aristotélica retrata o *ethos* como o elemento que representa a confiabilidade que o emissor da mensagem transmite por meio do seu discurso, com base em traços característicos do seu caráter. Já o *pathos* corresponde à emoção que o receptor da mensagem sente por meio do discurso, a partir dos sentimentos que lhes são transmitidos. E o *logos* consiste na argumentação do discurso propriamente dita, sob uma feição racional⁸⁰.

Está-se diante de três dimensões do discurso, que também representam provas retóricas e ainda funcionam como ferramentas de interpretação. Sem incorrer no vício de dar excessiva importância à emoção ou à estrutura formal do discurso, concentra-se no argumento

⁷⁹ ARISTÓTELES. **Retórica**. Lisboa: Imprensa Nacional, 2005, pp. 33-40.

⁸⁰ ARISTÓTELES. **Retórica**. Lisboa: Imprensa Nacional, 2005, pp. 33-40.

lógico como elemento central da arte de persuasão. Esse método de trabalho é utilizado tanto na construção do discurso propriamente dito quanto na interpretação da forma desse discurso e acaba se revelando um sistema verdadeiramente crítico de análise que alia o caráter pessoal do emissor da mensagem, a emoção provocada no seu receptor e a lógica que subsidia o assunto⁸¹.

Essa dinâmica de quem fala, como se fala e o que se fala pode ser observada nos três gêneros de discurso ou espécies de retórica: a judiciária, também chamada de forense, sob os valores do justo ou injusto, cujo auditório é o juiz e tem como objetivo mostrar a justiça ou a injustiça de uma ação do passado; a deliberativa, também chamada de política, sob os valores do útil ou nocivo, cujo auditório é a assembleia e tem como objetivo mostrar a vantagem ou a desvantagem de uma ação futura; e a epidítica, também chamada de demonstrativa, sob os valores do nobre ou vil, cujo auditório é o espectador e tem como objetivo mostrar a virtude ou defeito de uma pessoa ou coisa. Na retórica judicial ou forense, discutem-se temas como a equidade e destacam-se os elementos de argumentação que não são retoricamente criados pelo orador, como leis, contratos e testemunhos; na retórica deliberativa ou política, um dos temas mais importantes de deliberação é justamente a legislação; e, na retórica epidítica ou demonstrativa, os temas costumam ter vertente estética e dá-se ênfase ao tópico da amplificação. Sob essas premissas, institui-se a capacidade de debater ambos os lados de uma questão, construindo um raciocínio fundado em provas, entendidas como uma espécie de demonstração, por meio de entimemas, os quais correspondem a veículos por excelência da argumentação retórica⁸².

A temática carece de análises capazes de demonstrar a aplicabilidade das provas retóricas em cada um dos gêneros do discurso com exemplos do cotidiano, ante a dificuldade de desassociá-los, a inviabilidade de fundi-los e a especulação no sentido de que o *ethos* e o *pathos* sejam desdobramentos semântico-discursivos do *logos*⁸³. Parte-se do pressuposto de que a perspectiva retórica é empírica e tem como objeto a persuasão, de modo que não há dúvidas de que a inclusão do *ethos* e do *pathos* como vias de persuasão amplia a arte da disputa argumentativa em oposição ao estudo metódico do pensamento racional-dedutivo⁸⁴. Não é à toa que o próprio precursor da teoria assegura que tudo aquilo que se faz é voltado a

⁸¹ ARISTÓTELES. **Retórica**. Lisboa: Imprensa Nacional, 2005, pp. 33-40.

⁸² ARISTÓTELES. **Retórica**. Lisboa: Imprensa Nacional, 2005, pp. 33-40.

⁸³ GALINARI, Melliandro Mendes. Logos, Ethos e Pathos: “Três Lados” da mesma moeda. In: **Alfa – Revista de Linguística**. São José do Rio Preto, 58, Jun/Dez 2014. Disponível em: <dx.doi.org/10.1590/1981-5794-1405-1>. Acesso em: 12 set 2021, pp. 257-258.

⁸⁴ ADEODATO, João Maurício. Retórica Realista e Decisão Jurídica. In: **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**. Vitória, v. 18, n. 1, pp. 15-40, jan/abr 2017. Disponível em: <doi.org/10.18759/rdgf.v18i1.928>. Acesso em: 13 set 2021, pp. 23-29.

um fim específico e adverte que “nossa discussão será adequada se tiver tanta clareza quanto o assunto admite, pois precisão não é para ser procurada em todas as discussões, mais do que em todos os produtos do artesanato”⁸⁵.

Resgata-se o confronto entre racionalistas e empiristas, no qual se costumava defender uma verdade que chegava a mascarar o caráter retórico. No entanto, aqui não há qualquer pretensão de defender uma verdade. Desde já, declara-se abertamente a adesão a uma corrente doutrinária ou dogmática pré-determinada⁸⁶.

Com a liberdade do trocadilho, os elos dessa corrente devem ser considerados em conjunto. Caso contrário, corre-se o risco de comprometer a compreensão do seu propósito. Essas conexões são representadas aqui pela legislação, pela doutrina e pela jurisprudência de forma completante, não apenas complementar.

Sozinha, a legislação conduz a uma interpretação, a doutrina a outra e a jurisprudência a uma terceira via. Juntas, é possível confrontar as premissas e rever os acordos linguísticos firmados ao longo do tempo. Afinal, há de se convir que todos têm o objetivo comum de promover o regramento mais justo em uma esfera ética.

Diante da associação da responsabilidade tributária a uma sanção e da natureza penal ou civil da sua aplicação, cumpre advertir que o “mais fundamental é a diferença de propósito: enquanto o direito criminal visa à retribuição ou, de acordo com a visão moderna, contenção, isto é, prevenção, o direito civil visa à reparação”⁸⁷. Por mais que se admita que ambas as conotações sirvam à prevenção de condutas ofensivas, essa advertência chama atenção para o objetivo primordial a ser alcançado: a retribuição pela ofensa social incorrida ou a reparação do dano sofrido pelo Estado. Ainda é preciso estar atento ao fato de que a investigação do propósito da medida de privação patrimonial por meio da responsabilidade tributária não pode ser alcançada apenas por uma análise normativa, demandando uma incursão no contexto internormativo em que a referida prescrição está inserida⁸⁸.

⁸⁵ Tradução livre. No original: “*Our discussion will be adequate if it has as much clearness as the subject-matter admits of, for precision is not to be sought for alike in all discussions, any more than in all the products of the crafts*”. In: ARISTOTLE. **Nicomachean Ethics**. Kichener: Batoche Books, 1999. Disponível em: <www.dominiopublico.gov.br/download/texto/mc000011.pdf>. Acesso em: 14 set 2021, p. 4.

⁸⁶ ADEODATO, João Maurício. **A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo**. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 15-20.

⁸⁷ Tradução livre. No original: “*More fundamental is the difference in purpose: whereas criminal law aims at retribution or, according to the modern view, deterrence, i.e. preventions, civil law aims at reparation*”. In: KELSEN, Hans. **General Theory of Law and State**. Trad. Anders Wedberg. Cambridge-Massachusetts: Harvard University Press, 1946, p. 50.

⁸⁸ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os Atos de Formação, Administração, Reorganização e Dissolução de Sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 69.

Até se pode admitir que a responsabilidade tributária em sentido amplo albergue todos os sujeitos dos quais o Fisco possa exigir a prestação da obrigação tributária, mas o seu sentido estrito só se refere aos sujeitos que não podem ser chamados de contribuintes, que não realizaram o fato jurídico tributário, que têm apenas uma relação indireta com esse fato jurídico tributário, que não manifestam capacidade contributiva e que só estão vinculados ao cumprimento da prestação da obrigação tributária por disposição expressa de lei. Considerando que o responsável tributário não expressa capacidade contributiva e que ele responde por uma obrigação tributária por fundamentos diversos da realização do fato jurídico tributário, pode-se afirmar com convicção que a obrigação jurídica do responsável não tem natureza tributária. Seja por razões de conveniência e oportunidade, de ressarcimento ou ainda de sanção pela prática de atos ilícitos, a figura do responsável tributário é acionada para garantir a eficácia da política fiscal e das técnicas de arrecadação⁸⁹.

Não se pode olvidar que a escolha do sujeito passivo é direcionada pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, mas a verdadeira razão por trás dessa escolha é o estabelecimento da melhor estratégia para arrecadar os tributos e auferir os recursos necessários à efetivação dos direitos fundamentais que justificam a própria existência do Estado. A eficiência desse sistema de arrecadação é um poderoso instrumento de organização da sociedade, assim como do desenvolvimento estatal. Não é à toa que a expansão subjetiva da relação jurídica tributária funciona como uma medida de otimização desse sistema de tributação, apesar da sua reconhecida incapacidade de acompanhar a velocidade com a qual os negócios jurídicos tributários vêm se desenvolvendo e da dificuldade em identificar quais práticas inerentes às novas formulações de organizações empresariais se subsumem às normas jurídicas de responsabilidade tributária então vigentes.

Feitas essas considerações, sobressai a premente necessidade de se analisar a lógica do Sistema Tributário Nacional para poder adentrar especificamente à avaliação da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Certamente, essa abordagem contribui sobremaneira para se alcançar o âmago da espécie de responsabilidade tributária prevista no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Afinal, a construção da norma jurídica depende diretamente do contexto no qual o texto está inserido e demanda uma maleabilidade inerente aos fenômenos sociais sobre os quais incidirá.

⁸⁹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, pp. 77-90.

2.5 Do Sistema Tributário Nacional à Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária do Administrador

Na busca para conhecer o objeto e delimitar o seu significado, Aurora Tomazini de Carvalho assegura que “não há conhecimento sem sistema de referência, pois o ato de conhecer se estabelece por meio de relações associativas, condicionadas pelo horizonte cultural do sujeito cognoscente e determinadas pelas coordenadas de tempo e espaço em que são processadas”⁹⁰. O sistema de referência corresponde justamente ao contexto linguístico em que o objeto do conhecimento está inserido, cujas considerações são tão imprescindíveis que Goffredo Telles Júnior chega a afirmar que “sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento”⁹¹. Nesse sentido, pode-se dizer que não há verdade absoluta, tudo depende do sistema de referência.

Diante da mudança da concepção filosófica do conhecimento e da percepção da linguagem como seu pressuposto por excelência, constatou-se que a verdade das proposições conhecidas está necessariamente vinculada ao contexto em que esse conhecimento se opera, ao meio social, ao tempo histórico e às vivências do sujeito cognoscente: “na verdade, o que conhecemos são construções linguísticas (interpretações) que se reportam a outras construções linguísticas (interpretações), todas elas condicionadas ao contexto sociocultural constituído por uma língua”⁹². A partir de então, constroem-se juízos significativos que despertam o caráter conotativo dos conceitos e denotativo dos objetos. Sob essa perspectiva, todo conceito é redutor de complexidades e tem uma função seletiva em um universo de elementos que impulsionaram as chamadas crises da razão.

Sob a perspectiva dos clássicos contos escritos por Arthur Conan Doyle, Halhane Machado retrata como a proposta austríaca de solução para os problemas da crise da razão foi recepcionada na França: o Círculo de Viena faria o papel de Sherlock Holmes, com propostas de solução para a crise da razão; e o contexto intelectual francês da década de trinta representaria o personagem de John Watson, pronto para ouvir, refletir e criticar⁹³. Tal qual na ficção, a teoria de Holmes não foi bem recebida e aparentava não passar de mera suposição.

⁹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 24.

⁹¹ TELLES JÚNIOR, Goffredo. **O Direito Quântico**. 8ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2006, p. 289.

⁹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 16.

⁹³ MACHADO, Halhane. **Da “crise na razão” à “razão na crise”**: a presença do Círculo de Viena no cenário intelectual francês da década de 1930 e o alvorecer de uma epistemologia histórica e uma história filosófica das ciências. 2016. 142 f. Dissertação (Mestrado em História) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2016. Disponível em: <repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tede/6423>. Acesso em: 10 jan 2020, pp. 13-17.

Contudo, Watson precisou reconhecer o brilhantismo do raciocínio desenvolvido à época e testemunhou o momento em que a razão renovou as próprias bases que a sustentavam ao compor a ideia de racionalidade.

Diante de todo esse cenário investigativo, houve grandes descobertas sobre as origens do conhecimento científico, os critérios de demarcação, linguagem, método e o que vem a ser ciência propriamente dita em meio a discussões entre o positivismo lógico e o racionalismo crítico. Nesse período de crise do racionalismo, as leis jurídicas não eram tidas como enunciados significativos porque não podiam ser verificadas empiricamente. Após o amadurecimento do critério verificacionista, do critério confirmacionista e até mesmo do que se toma a liberdade de chamar de “critério convencional”, é que se pôde consolidar o seu valor cognitivo enquanto objeto⁹⁴.

Até mesmo Hans Kelsen chegou a retratar esse processo evolutivo do conhecimento científico, em oposição às especulações metafísicas. O autor distingue com bastante propriedade os conteúdos postos pelos homens no mundo da realidade e aqueles provenientes de comandos de entidades transcendentais. Sob essa perspectiva, ele assegura que as normas de direito positivo podem ser designadas como ciências empíricas, no sentido de contrapô-las à especulação metafísica, mesmo diante da circunstância de não retratarem fatos propriamente ditos, mas sim normas jurídicas⁹⁵.

Impulsionado por essas concepções, Lourival Vilanova destaca a dificuldade em manter a teoria da dogmática isenta das influências das teorias históricas, antropológico-culturais, sociológicas, políticas e éticas. Ele próprio assegura que o método Kelseniano é sistemático, não genético. Isso porque a norma jurídica se pauta em uma relação de pertinencialidade com determinado sistema de referência, no qual as proposições de conhecimento são valoradas como verdadeiras ou falsas em uma relação de pertinência com esse sistema, elas obedecem às suas regras de formação e são subordinadas a um critério de verificação empírica intersubjetivamente compartilhado⁹⁶.

Acerca do tema, Clarice Von Oertzen de Araújo esclarece que nenhum signo se apresenta em estado puro. Todo signo envolve caracteres de outros signos quando se concretiza em uma mensagem, em um incessante movimento de restrição e expansão, no qual

⁹⁴ DUTRA, Luiz Henrique de Araújo. **A demarcação entre ciência e metafísica: a crítica de Popper ao positivismo lógico**. 1990. 210 f. Dissertação (Mestrado em Filosofia) – Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Campinas. Disponível em: <repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/279120?mode=full>. Acesso em: 16 jan. 2021, pp. 15-51.

⁹⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 256.

⁹⁶ VILANOVA, Lourival. Norma Jurídica – Proposição Jurídica (Significação Semiótica). In. **Revista de Direito Público**, nº 61, ano XV, jan/mar 1982. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 13.

se trabalha com a dimensão criativa, transformadora e revitalizadora da mente em um exercício de escolha, discriminação e opção pela norma que se revele mais adequada no alcance do equilíbrio do sistema. Ao serem concretizadas, as normas jurídicas passariam a expressar um aspecto indicial acerca do contexto e dos eventos concretos que provocaram a sua produção⁹⁷.

É por isso que se defende uma noção de sistema que comporta um conjunto de elementos que não apenas têm um referencial comum, mas que também se relacionem entre si mediante vínculos de coordenação e subordinação. Ao classificar o sistema de direito positivo, diz-se que ele é proposicional (pressupõe a linguagem), nomoempírico (dotado de referência empírica) e prescritivo (regula condutas intersubjetivas). Tudo isso em um sistema comunicacional social⁹⁸.

O sistema que protagoniza o conglomerado de elementos e relações mútuas ora retratado é o Sistema Tributário Nacional, o qual se encontra previsto no Livro Primeiro do Código Tributário Nacional. A sua estrutura compreende os Títulos I a VI, na qual estão discriminados os textos de direito positivo referentes às Disposições Gerais, à Competência Tributária, aos Impostos, às Taxas, às Contribuições de Melhoria e às Distribuições de Receitas Tributárias, respectivamente. Nesse repertório, constam justamente as limitações ao poder de tributar que servem de pressuposto à interpretação, à construção e à aplicação de todas as normas jurídicas tributárias.

Por sua vez, as Normas Gerais de Direito Tributário que são aplicadas à União, aos Estados e aos Municípios são retratadas no Livro Segundo do Código Tributário Nacional. No Título II desse Livro, constam exatamente os textos de direito positivo referentes à Obrigação Tributária. Adiante, no Capítulo V desse Título, a temática da Responsabilidade Tributária é dividida em quatro seções, de modo que, na Seção I, em seu artigo 128, há uma disposição geral acerca da possibilidade de atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário; na Seção II, em seus artigos 129 a 133, disciplina-se a responsabilidade dos sucessores; na Seção III, em seus artigos 134 e 135, aborda-se a responsabilidade de terceiros; e, na Seção IV, em seus artigos 136 a 138, encontram-se as disposições acerca da responsabilidade por infrações, o que pode ser explanado no quadro abaixo:

⁹⁷ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 34.

⁹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 127-137.

| Espécies de Responsabilidade Tributária previstas no CTN | |
|---|--|
| Art. 128 | Determina que a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser atribuída a terceira pessoa, desde que esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. |
| Responsabilidade dos Sucessores | |
| Art. 129 | Determina que a responsabilidade dos sucessores se aplica i) aos créditos tributários definitivamente constituídos; ii) aos em curso de constituição; e iii) aos constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a data dos atos referidos na referida seção. |
| Art. 130 | Determina que os adquirentes de bens imóveis assumem os créditos tributários relativos aos respectivos bens, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. |
| Art. 131 | Determina quem são os sucessores e delimita os tributos pelos quais são pessoalmente responsáveis. |
| Art. 132 | Determina que a pessoa jurídica de direito privado é responsável pelos tributos devidos até a data da fusão, transformação ou incorporação. |
| Art. 133 | Determina que a pessoa natural ou jurídica de direito privado é responsável pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou ao estabelecimento adquirido, caso continue a exploração da respectiva atividade. |
| Responsabilidade de Terceiros | |
| Art. 134 | Determina quem são os terceiros responsáveis pelos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. |
| Art. 135 | Determina quem são os terceiros responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. |
| Responsabilidade por Infrações | |
| Art. 136 | Determina que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. |
| Art. 137 | Determina quais são as infrações pelas quais os agentes são pessoalmente responsáveis, pautando-se na apuração do dolo genérico ou específico. |
| Art. 138 | Determina que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração. |

Fonte: elaboração própria.

Diante dessa explanação, constata-se que o próprio Código Tributário Nacional distribui os textos de direito positivo em classes e elege diferenças específicas associadas ao seu conceito para a instituição de espécies. Em cada uma das suas seções, é possível investigar a acepção do termo “responsabilidade”. Nesse contexto, desvendar o propósito da instituição da responsabilidade tributária contribui sobremaneira para uma construção normativa adequada ao sistema jurídico a que pertence.

A análise proposta demanda um exame acurado dos quatro sistemas jurídicos que envolvem a responsabilidade tributária, a dizer do plano de expressão dos enunciados prescritivos (S1), do plano proposicional dos conteúdos significativos (S2), do plano normativo das significações deonticamente estruturadas (S3) e do plano de sistematização das relações entre as normas jurídicas (S4). Inicia-se com a verificação do texto dos artigos em destaque, segue-se com a percepção da mensagem que eles transmitem, alcança-se a norma jurídica por eles prescrita e chega-se à sistematização das relações entre as normas jurídicas vinculadas. Esse percurso é fundamental não apenas para a construção do sentido mais adequado à mensagem comunicacional prescritiva, mas também para legitimidade da interpretação adotada.

Dentre todos os artigos retratados, cumpre destacar o plano de expressão dos enunciados prescritivos de três artigos em particular. Trata-se dos artigos 131, 134 e 138 do CTN, inseridos nas seções de Responsabilidade dos Sucessores, Responsabilidade de Terceiros e Responsabilidade por Infrações, respectivamente. A escolha desses artigos se dá pelo fato de eles representarem com maior clareza o propósito existente por trás de cada uma das seções a que eles pertencem, consoante se pode observar nos diplomas legais abaixo:

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

- I - O adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
- II - O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
- III - O espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - Os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - Os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - Os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - O inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - O síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou

do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração⁹⁹.

No artigo 131 do CTN, a mensagem transmitida é a de que são pessoalmente responsáveis: i) o adquirente ou o remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; ii) o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação e no limite do montante do quinhão do legado ou da meação; e iii) o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão. A responsabilidade desses sujeitos é pessoal porque eles assumem a obrigação pertencente ao devedor originário, que deixou de existir. O que se busca com essa medida é garantir o adimplemento do crédito pelos sujeitos que mantêm vínculo indireto com fato jurídico tributário ocorrido anteriormente, a fim de que o Estado não seja prejudicado pela inexistência de sujeito a ser executado.

No artigo 134 do CTN, a mensagem transmitida é a de que são subsidiariamente responsáveis: i) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; ii) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; iii) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; iv) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; v) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; e iv) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício. Por mais que a literalidade do texto da lei mencione que esses sujeitos “respondem solidariamente”, também consta de forma expressa a condicionante de que essa responsabilidade só se dará “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” e “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”. A pretensão mais uma vez é garantir o adimplemento do crédito pelos sujeitos que acompanham o contribuinte na realização do fato jurídico tributário, tanto o é que a responsabilidade tributária só é instituída nos casos em que se torna impossível exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e quando o responsável de alguma forma interfere ou é omissivo em atos referentes a suas próprias atividades.

⁹⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 13 jan 2020.

No artigo 138 do CTN, a mensagem é a de que a responsabilidade é mantida mesmo no caso de o sujeito passivo pagar o tributo devido e os juros de mora ou depositar a importância arbitrada pela autoridade administrativa quando o montante do tributo dependa de apuração, salvo se acompanhado de denúncia espontânea. A responsabilidade por infração só deixará de existir se o sujeito se retratar antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados à infração. Diferentemente das hipóteses anteriores, o propósito aqui é punir o responsável pela prática de um ato ilícito de natureza administrativa ou penal a fim de castigar, educar ou ao menos prevenir a prática de atos semelhantes ao que deu causa à responsabilização.

Com efeito, as normas jurídicas prescritas por cada um desses artigos de lei pertencem ao gênero “norma jurídica de responsabilidade tributária”. Ocorre que eles estabelecem critérios próprios para a composição das respectivas regras-matrizes, cuja disciplina influencia diretamente a espécie de responsabilidade tributária e o modo em que ela será executada. Por sua vez, um dos fatores determinantes para a sua composição é justamente investigar o objetivo perseguido com a sua aplicação.

Consequentemente, a sistematização das relações entre as normas jurídicas exerce um papel fundamental na complementação do significado que umas exercem sobre as outras. Sob esse viés, as normas jurídicas se correlacionam através de vínculos de coordenação e de subordinação. Essa correlação auxilia sobremaneira o conhecimento do objeto e de suas variáveis lógicas, viabilizando a compreensão do seu alcance, dos seus limites e das suas peculiaridades na aplicação das competentes regras-matrizes.

Longe de representar mero sincretismo metodológico, a regra-matriz de responsabilidade tributária e todos os seus signos formais unidos por constantes estabelecem um instrumento de potencialização da compreensão da mensagem. Os passos subsequentes são o ingresso no plano semântico, com os conteúdos de significação da linguagem do direito positivo; a promoção do emprego da linguagem da facticidade social, para realizar a subsunção; e a inquirição a respeito do aspecto pragmático da comunicação jurídica, a fim de diagnosticar como os termos são empregados pelos seus utentes. Assim, o tema da responsabilidade é acolhido pelo Sistema Tributário Nacional.

Finalmente, retorna-se ao texto do Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III. Nesse caso, a passagem pelos planos de expressão dos enunciados prescritivos, proposicional dos conteúdos significativos, normativo das significações deonticamente estruturadas e de sistematização das relações entre as normas jurídicas enfrenta um trajeto ainda mais sinuoso. De início, convém recapitular a sua redação:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ao determinar que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, o documento normativo traz consigo enunciados e proposições que vão muito além do texto legal para a construção da regra-matriz que lhe é correspondente. Há uma construção lógica que segue um caminho inevitável, iniciando pelo plano sintático, passando pelo plano semântico e seguindo pelo plano pragmático na busca pelo ditame mais atilado a respeito da responsabilidade tributária ora discutida. Perguntas como “o que”, “quando”, “onde”, “quem” e “quanto” precisam ser respondidas para delimitar essa espécie de obrigação jurídica tributária.

As respostas a esses questionamentos demandam uma incursão não apenas nos princípios consignados no Sistema Tributário Nacional, mas também nas normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios, mais precisamente naquelas referentes à obrigação tributária, com ênfase na disciplina instituída por cada uma das seções que tratam do tema da responsabilidade tributária. Por mais que as classificações eventualmente propostas pelo direito positivo possam estar mal formuladas ou em desacordo com postulados lógicos para uma estruturação adequada, há de se reconhecer que o texto de direito positivo traz consigo o próprio sistema de freios e contrapesos à interpretação. O trabalho desenvolvido pela Ciência do Direito é o de desenvolver uma análise sistemática para descrever, construir e muitas vezes reconstruir as proposições jurídicas naturalmente voltadas à regulação das condutas intersubjetivas, a fim de propor soluções aos problemas inerentes à aplicação das normas jurídicas de responsabilidade tributária.

Na qualidade de ciência empírica, a responsabilidade tributária tem uma natureza, uma causa, uma razão de ser, um propósito, um objetivo e valores que precisam ser atendidos para uma aplicação normativa coesa, coerente e rigorosa com o sistema a que pertence. A classificação das espécies de responsabilidade tributária e o modo sob o qual ela será executada presume um aspecto indicial. Há necessariamente uma situação contextual, uma causa existencial ou um ideal a ser perseguido que provocou a sua produção.

Maria Rita Ferragut se dispôs a tratar da temática da responsabilidade tributária, motivada por uma série de indagações. Logo no início de sua obra, ela destaca a indignação com relação às normas jurídicas que preveem a obrigação de recolher tributos devidos em razão de fatos praticados por terceiros, como se o interesse público pudesse justificar toda e qualquer intervenção na atividade privada. Ao se debruçar sobre o tema, propõe-se a oferecer critérios para conciliar o interesse público da arrecadação com os direitos constitucionais garantidos aos contribuintes e a sua aplicação dentro do sistema jurídico brasileiro¹⁰⁰.

Ao desenvolver sua tese, a autora assevera que a responsabilidade tributária teria duas causas de existência: i) arrecadatória, impulsionada por questões de conveniência e de necessidade; e ii) sancionatória, com o objetivo de punir o sujeito que pratica um ato ilícito. A causa arrecadatória se daria por conveniência à fiscalização e à diminuição da inadimplência, assim como por necessidade diante do possível desaparecimento do sujeito passivo originário da relação jurídica tributária. Já a causa sancionatória se daria a título de punição pelo ato praticado com dolo, que venha a prejudicar o interesse do Fisco e de eventuais terceiros¹⁰¹.

A fim de elucidar sua explanação, são apresentados alguns exemplos. Para ilustrar a causa arrecadatória da responsabilidade tributária, citam-se (i) a substituição tributária para frente, na qual o fabricante recolhe o ICMS devido por toda a cadeia de circulação que lhe sucede; (ii) a obrigação de recolhimento do tributo instituída à fonte pagadora, em que o sujeito passivo recolhe o IRRF sobre os salários de seus funcionários; (iii) a substituição tributária na prestação de serviço instituída pelos Municípios, em que a fonte pagadora do serviço deve descontar o ISS do prestador e repassá-lo ao Fisco; (iv) a substituição tributária da sociedade incorporada pela incorporadora, nos casos de incorporação societária; e (v) a substituição da pessoa física falecida pelo seu espólio, quando há obrigações tributárias do *de cujos*. Já para ilustrar a causa sancionatória da responsabilidade tributária, cita-se justamente a hipótese do artigo 135 do CTN, que responsabiliza aqueles que praticam atos ilícitos¹⁰².

Nesse último caso previsto pelo Código Tributário Nacional, no artigo 135, inciso III, a autora apresenta um raciocínio bastante concatenado para justificar a responsabilização tributária do administrador. Esse caminho poderia ser sintetizado em cinco passos: 1º) um terceiro decide praticar atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou

¹⁰⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. XXV.

¹⁰¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 60-61.

¹⁰² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 60-61.

estatutos; 2º) a decisão de praticar esses atos se dá de forma dolosa; 3º) em um momento pré-jurídico, afasta-se desde já o futuro realizador do fato jurídico tributário do polo passivo da relação jurídica tributária; 4º) os atos praticados pelo terceiro implicam a incidência da norma jurídica, resultando em obrigações tributárias; e, por fim, 5º) em um momento jurídico, concentra-se no polo passivo da relação jurídica tributária o terceiro responsável pela prática da infração de forma dolosa; e, como o realizador do fato jurídico sequer chegaria a participar dessa relação jurídica tributária, a responsabilidade do terceiro seria pessoal, não subsidiária, nem solidária. Assim, afirma com bastante veemência que o terceiro responde sozinho pela obrigação e que o realizador do fato jurídico tributário sequer chega a participar da relação¹⁰³.

Doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon, Kiyoshi Harada, Aliomar Baleeiro e Luís César Souza de Queiroz também entendem que o inciso III do artigo 135 do CTN trata de uma espécie de responsabilidade tributária pessoal, na qual o administrador responde sozinho pelo crédito e a pessoa jurídica não compõe o polo passivo da obrigação tributária. Luciano Amaro defende que o texto de direito positivo prevê expressamente a pessoalidade na responsabilidade do terceiro e arremata que o termo “pessoalmente” significa que a responsabilidade não é compartilhada com o devedor original, natural ou primário, não havendo que se cogitar em responsabilidade solidária ou subsidiária¹⁰⁴. Sacha Calmon assevera que o diploma legal em análise transfere a responsabilidade tributária inteiramente para o terceiro e libera o representado, de modo que se afasta a solidariedade ou a subsidiariedade¹⁰⁵. Kiyoshi Harada sustenta que esse artigo trata de responsabilidade por

¹⁰³ “Não temos dúvidas em afirmar que ela é *pessoal*. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação. O sujeito que realizou o evento nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária. [...] Considerar a responsabilidade como sendo pessoal não implica, de forma alguma, defender uma interpretação que esteja em desacordo com o interesse público, com a igualdade, com a legalidade e que, finalmente, incentive o ilícito”. In: FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 137 e 138.

¹⁰⁴ “No artigo 135, o Código Tributário Nacional volta a falar de pessoalidade da responsabilidade de terceiros (a exemplo do que dissera no art. 131) [...]. Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao dispor no sentido de que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor ‘original’ ou ‘natural’. Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, ‘pessoalmente’. Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela”. In: AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 318 e 319.

¹⁰⁵ “Em suma, o art. 135 retira a ‘solidariedade’ e a ‘subsidiariedade’ do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de

substituição, razão pela qual se responsabiliza apenas o substituto e se afasta o substituído¹⁰⁶. Aliomar Baleeiro reitera que se trata de um caso de responsabilidade por substituição, convicto de que a justificativa para a exclusão da pessoa jurídica é a ocorrência de um fato ilícito anterior ao surgimento da obrigação tributária, externo à regra-matriz de incidência tributária, por infração a uma lei de natureza civil, empresarial ou comercial, indo de encontro aos interesses da própria empresa, a qual teria visto surgir em seu nome uma dívida não autorizada, seja por vedação legal, contratual ou estatutária¹⁰⁷. Já Luís César Souza de Queiroz pontua que este dispositivo impõe uma responsabilidade pessoal e direta aos responsáveis em função dos seus atos indevidos, não havendo sequer a possibilidade de se pleitear ressarcimento em eventual ação regressiva no âmbito cível¹⁰⁸.

Ainda sob um viés concentrado no plano sintático, autores como Hugo de Brito Machado chegam a uma conclusão diametralmente oposta e inauguram uma segunda corrente. Reconhecem a previsão legal no sentido de que os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis, mas argumentam que a lei não diz que eles são os únicos responsáveis e que a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica deveria ser expressa. Assim, defendem a tese de que se está diante de uma espécie de responsabilidade solidária e que o administrador responde pelo crédito tributário em conjunto com a pessoa jurídica a que ele representa¹⁰⁹.

Sob outra perspectiva, Daniel Monteiro Peixoto pertence a uma terceira vertente. O autor desenvolveu uma análise acerca da responsabilidade tributária e dos atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. No tocante à responsabilização por

excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto”. *In*: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 668.

¹⁰⁶ “Nessas hipóteses, ocorre a responsabilidade por substituição e não apenas responsabilidade solidária estritamente no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, como nos casos elencados no artigo antecedente. Essa responsabilidade por substituição, outrossim, inclui quaisquer penalidades, bem como as obrigações acessórias”. *In*: HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 490 e 491.

¹⁰⁷ “As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis, em vez do contribuinte”. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 1153-156.

¹⁰⁸ “Art. 135 – Nos casos deste dispositivo, não é cabível qualquer ressarcimento. As pessoas referidas nos incisos I a III são pessoal e diretamente responsáveis, não havendo qualquer direito a ressarcimento”. *In*: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 192.

¹⁰⁹ “Em síntese, os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente. No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo em outubro/1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isto a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa”. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 166.

dívidas tributárias daqueles que exercem atos de gestão de determinada sociedade, ele apresenta uma abordagem sistemática que comprova a tese de que se trata de espécie de responsabilidade subsidiária e que o administrador só pode responder na hipótese de restar frustrada a tentativa de execução do crédito perante a pessoa jurídica a que ele representa¹¹⁰.

O autor explica que, na seção de Responsabilidade dos Sucessores, que corresponde aos artigos 129 a 133 do CTN, e, na seção de Responsabilidade de Terceiros, que compreende os artigos 134 e 135 do CTN, a responsabilidade tributária se expressa como norma primária sancionadora-ressarcitória; já na seção de Responsabilidade por Infrações, que abrange os artigos 136 a 138 do CTN, a responsabilidade tributária figura como norma primária sancionadora-punitiva. Por mais que as duas primeiras seções retratem uma norma primária sancionadora-ressarcitória, a diferença é que a primeira contempla fatos lícitos, já a segunda congrega fatos ilícitos; e a terceira seção também trata de fatos ilícitos. Destarte, todas as três seções se reportam ao termo “responsabilidade-sancionabilidade” porque designam a relação prescrita no consequente da norma primária sancionadora (ressarcitória ou punitiva)¹¹¹.

Tratando-se das hipóteses de responsabilidade tributária que designam a relação jurídica prescrita no consequente de norma primária sancionadora-ressarcitória (artigos 129 a 135 do CTN), o propósito é a compensação pelos danos causados. Consta-se que i) a ocorrência de um fato jurídico tributário provoca a incidência da regra-matriz de incidência tributária e resulta no dever jurídico de pagar o tributo (norma primária dispositiva); ii) o não cumprimento desse dever jurídico desperta a incidência da regra-matriz sancionadora do não pagamento do tributo e implica o dever jurídico de pagar uma multa (norma primária sancionadora-punitiva); e iii) a ocorrência de um fato jurídico não tributário, que influencia negativamente no adimplemento da relação jurídica tributária, seja esse fato lícito, como a incorporação de uma sociedade e a natural desconstituição do devedor originário, ou ilícito, como a dissolução irregular e o consequente desaparecimento da sociedade, pode dar ensejo à incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária e atribuir o cumprimento da prestação a pessoa diversa daquela que realizou o fato jurídico tributário (norma primária sancionadora-ressarcitória). O fato jurídico não tributário que acarreta a imposição da

¹¹⁰ “(a) Apesar da literalidade textual empregar a expressão ‘pessoalmente responsáveis’, o dispositivo não estabelece hipótese de substituição tributária, mas de responsabilidade subsidiária; (b) o administrador, portanto, só pode ser acionado na hipótese em que ocasiona o dano (resultado) consistente na redução, ou eliminação, da solvabilidade da dívida tributária no patrimônio da sociedade; (c) a ‘infração de lei’ é toda aquela, prescrita por outros segmentos do direito positivo (notadamente o societário), que tem o condão de ocasionar o referido resultado”. *In*: PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 523.

¹¹¹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os Atos de Formação, Administração, Reorganização e Dissolução de Sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 69-74.

responsabilidade pode ser lícito ou ilícito porque é o dano causado à regular cobrança do crédito pelo Fisco e a premente necessidade arrecadatória de compensá-lo que justificam a incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária.

Já nas hipóteses de responsabilidade tributária que designam a relação jurídica prescrita no consequente de norma primária sancionadora-punitiva (artigos 123 a 138 do CTN), o propósito é a punição pela prática de um fato ilícito administrativo ou criminal. Prova disso é que se exige dolo específico por parte do agente e os fins punitivos/educativos/preventivos são mantidos mesmo no caso de o sujeito passivo pagar o tributo devido e os juros de mora ou depositar a importância arbitrada pela autoridade administrativa quando o montante do tributo depender de apuração, salvo se ele fizer denúncia espontânea. A punição não é o recolhimento do tributo, mas sim o pagamento de multa ou submissão a pena restritiva de liberdade.

Com base nessas premissas, o fato de a responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, expressar uma norma primária sancionadora-ressarcitória se apresenta como justificativa suficiente à tese de que se trata de uma espécie de responsabilidade subsidiária. Aqui, a sanção seria a garantia de ressarcimento. Afinal, a punição atribuída ao responsável seria a possibilidade de atingir o seu patrimônio pessoal (outrora resguardado, em razão da autonomia patrimonial das pessoas física e jurídica) caso seja inviável garantir o crédito com o patrimônio da pessoa jurídica (o que atribui a ele a posição de garantidor do crédito, para assegurar o cumprimento da prestação).

Sob o mesmo raciocínio, caso o texto do Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, manifestasse uma norma primária sancionadora-punitiva, haveria justificativa hábil à defesa das teses de responsabilidade pessoal ou solidária. Nessa hipótese, a sanção seria o próprio ressarcimento. Afinal, a punição ao responsável seria a possibilidade de atingir o seu patrimônio pessoal diretamente (espécie de responsabilidade pessoal) ou sem benefício de ordem com a pessoa jurídica a que ele representa (espécie de responsabilidade solidária).

Mediante outros critérios, Zenildo Bodnar também se posiciona no sentido de que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, trata de uma espécie de responsabilidade subsidiária. O autor explica que a pessoalidade retratada no texto da lei não significa que o administrador responde em substituição à pessoa jurídica, mas sim que será responsabilizado pessoalmente pela prática do ato abusivo; destaca a falta de interesse do Fisco em responsabilizar o administrador quando puder satisfazer o crédito diretamente com a pessoa jurídica, até mesmo porque eventuais condutas ilícitas que não causem dano direto à Fazenda Pública podem ser processadas em ações cíveis reparatorias ou ainda em ações

penais quando configurarem crime; e apresenta como prova dessa assertiva o fato de que sequer se cogita de responsabilidade do administrador quando a própria pessoa jurídica extingue o crédito tributário. Ele complementa com a defesa de que a finalidade principal de aplicar a sanção ao administrador pela prática de atos ilícitos é o asseguramento legal do crédito, aumentando a eficácia do sistema fiscal e atendendo a características próprias do direito financeiro¹¹².

De forma um tanto quanto precipitada, os critérios que compõem a regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador já poderiam ser identificados. A hipótese normativa teria como critério material o agir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos que resulte em obrigação tributária, já os critérios espacial e temporal seriam típicos da atividade econômica envolvida. No consequente normativo, o critério pessoal seria composto pelo sujeito ativo, na figura do Estado; e pelo sujeito passivo, correspondente ao sócio, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado; e o critério quantitativo corresponderia ao pagamento do crédito, cuja base de cálculo e alíquota seriam próprios do fato que sofreu a incidência tributária.

Aparentemente, a regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador poderia ser sintetizada na seguinte construção: dado o fato de o diretor, o gerente ou o representante de pessoa jurídica de direito privado praticar ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos que resulte em obrigação tributária, dentro de determinada localidade e em certo intervalo de tempo condizentes com a atividade econômica envolvida, deve ser a responsabilização pelo crédito correspondente à obrigação tributária resultante desse ato. Está-se diante de uma norma jurídica em sentido estrito, mais precisamente de uma norma primária sancionadora. Ela é composta pelas notas conotativas para a identificação do fato ilícito, que por sua vez consiste no descumprimento do dever jurídico prescrito no consequente de uma norma primária dispositiva; e pelas notas conotativas do dever jurídico do sujeito passivo de garantir o crédito e cumprir a prestação.

A introdução aos parágrafos anteriores com as expressões “de forma um tanto quanto precipitada” e “aparentemente”, não foi à toa. Na verdade, o que se constata é que a identificação desses critérios não se mostrou suficiente para dirimir as controvérsias a respeito

¹¹² “A responsabilidade do sócio no atual sistema é pessoal e subjetiva, atinge somente o sócio que pratica ato abusivo; tem natureza subsidiária, uma vez que, dado o seu caráter excepcional, somente após o esgotamento prévio dos bens da pessoa jurídica, é que estará justificada a real necessidade de se atingir o patrimônio do sócio; apresenta natureza sancionatória, por constituir-se numa punição ao sócio pelo seu comportamento ilícito; e, em certa medida, também tem natureza fiduciária, por ser uma garantia legal aos interesses da Fazenda Pública, quando esta for vítima da prática de ato abusivo”. *In*: BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 237.

do tema e aliar o interesse público da arrecadação aos direitos constitucionais garantidos aos contribuintes. Provas disso são i) as inovações promovidas pela Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção) e pela Lei nº 13.874/2019 (Lei de Liberdade Econômica), as quais estimulam o combate aos atos corruptivos empresariais e a política de *compliance* tributário; ii) o fato de a maioria da doutrina se posicionar pela tese de que o diploma legal em análise retrata uma espécie de responsabilidade pessoal¹¹³, enquanto a jurisprudência consolidou entendimento no sentido de que se trata de uma espécie de responsabilidade solidária¹¹⁴; e iii) ainda se discutirem quais fatos ilícitos praticados pelos administradores podem dar ensejo à sua responsabilização, se estariam adstritos àqueles que resultem em obrigações tributárias ou se abrangeriam aqueles praticados posteriormente ao surgimento da obrigação tributária e que influenciem no seu descumprimento ou até mesmo em óbice à fiscalização pelo Fisco¹¹⁵.

Mais importante do que a evolução legislativa, doutrinária e jurisprudencial, houve mudanças significativas nas relações societárias, empresariais e comerciais no contexto contemporâneo de governança corporativa. Em um ambiente fiscal cujas relações jurídicas estão cada vez mais virtualizadas, a política, a moral e a ética assumem um papel fundamental na eficácia do direito. Todas essas questões reforçam a crença no sentido de que o direito não é revelado, é preciso valorar o conteúdo, avaliar os efeitos e construir o sentido normativo¹¹⁶.

¹¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 318 e 31; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 668; HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 490 e 491; BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 1153-156; : QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 192; e FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 137 e 138.

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.455.490/PR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Ademir Soares Recorrido: Imediata Construções Civis LTDA – Microempresa. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques e a retificação de voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 26/08/2014. Publicado em: 25/09/2014. Disponível em: <[scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401212506 &dt_publicacao=25/09/2014](http://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401212506&dt_publicacao=25/09/2014)>. Acesso em: 16 jan 2021.

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276/PR. Repte.(s): União. Recdo.(A/S): Owner's Bonés Promocionais LTDA - ME. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Ellen Gracie. O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, aplicando-se o regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela recorrente a Dra. Cláudia Aparecida Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/11/2010. Disponibilizado em: 09/02/2011. Publicado em: 10/02/2011. P. 7. Disponível em: <jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 18 ago 2020.

¹¹⁶ SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. 2017. 318 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <tede2.pucsp.br/handle/handle/20975>. Acesso em: 15 ago 2020, pp. 38-65.

É importante lembrar também que um dos requisitos do conhecimento científico é exatamente a inexistência de dogmas irrefutáveis, na medida em que suas premissas podem ser declaradas falsas e suas teses podem ser reconstruídas a qualquer momento em que comparadas com a realidade. É justamente essa possibilidade constante de refutação que diferencia a crença de um cientista e a crença de um religioso, tendo em vista que se permite um questionar eterno a respeito de suas premissas e teses. Ao se fazer ciência, transita-se entre os adjetivos verdadeiro e falso rumo a um conhecimento que não tem a menor pretensão de se revelar absoluto¹¹⁷.

Em busca desse conhecimento científico, Cristiano Araújo Luzes expõe a problemática da tradução e das regras de hermenêutica jurídica. Mediante a inserção na seara jurídica e adoção do sistema de referência do Constructivismo-Lógico Semântico, há de se reconhecer a veracidade da assertiva “interpretar é traduzir”. Trabalha-se na dinâmica pragmática entre a codificação e a decodificação em um processo de interação discursiva, sob a premissa de que a língua é um fenômeno histórico e depende diretamente das condições de uso da linguagem¹¹⁸.

Com efeito, a conclusão não poderia ser outra: é preciso traduzir a mensagem prevista no Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, em palavras do repertório que está disponível no contexto contemporâneo de governança corporativa e sempre em direção a atender o propósito constitucional de arrecadação dos tributos. Mais do que a verdade, busca-se a pragmática da comunicação. Assim, segue-se com a proposta de uma espécie de criatividade metafórica na investigação do antecedente normativo da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador para delimitar a vigência contextual da própria experiência da tradução.

¹¹⁷ POPPER, Karl Raimund. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 2001, p. 42.

¹¹⁸ LUZES, Cristiano Araújo. O problema da tradução e as regras de hermenêutica jurídica: uma abordagem pragmática. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscilla de (Org.). **Texto e Contexto no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 191-199.

3 DO ANTECEDENTE NORMATIVO AO CRITÉRIO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR

A interpretação do texto de direito positivo é uma arte, cujo produto é a norma jurídica. Essa assertiva é feita sob a conotação de uma atividade criativa, que muitas vezes é o reflexo de uma cultura a partir de determinados valores e sob certos atributos de lugar e de tempo. O sentido do texto é criado de acordo com o repertório de uma língua e vai sendo recriado na proporção em que esse repertório se expande, o que conduz a um constante exercício de adaptação ética dos significados.

É por isso que se costuma dizer que a atividade interpretativa já nasce regrada pelos “jogos de linguagem”, ditados por regras pragmáticas. Essa sistemática exerce uma espécie de controle subjetivo, mediante a utilização de práticas compartilhadas pelos interlocutores como critério de confirmação da atividade desempenhada pelo intérprete. Isso leva à conclusão de que não se está diante de um imperativo cognitivo, mas sim diante de um imperativo prático, na medida em que o intérprete incorpora essas práticas na sua ação, neutraliza a si próprio, submete-se a esse controle e segue sempre em busca de uma interpretação que seja reconhecida e confirmada pelos interlocutores¹¹⁹.

Como é de se esperar, os elementos discursivos de crítica da interpretação se sobressaem quando se está diante de um caso problemático. Convém esclarecer que a problematicidade do caso não se confunde com a inteligibilidade do texto, pois a dificuldade advém das circunstâncias em que a norma jurídica será aplicada, das peculiaridades fáticas sobre as quais incide, notadamente quando confrontada com outras normas jurídicas pertencentes ao mesmo sistema, imbuídas por suposições pragmáticas inerentes à interpretação e decorrentes do contexto em que o texto está inserido. As regras pragmáticas de interpretação ganham relevo justamente por se expressarem como critérios de legitimidade da decodificação feita pelo intérprete, cujo centro clama e conclama pela observância aos contextos de interação que se fizerem presentes¹²⁰.

Não é por acaso que se recorre tanto à consagrada tricotomia da sintaxe, semântica e pragmática da linguagem, a partir das premissas estabelecidas por Charles Morris, dos aprofundamentos desenvolvidos por Rudolf Carnap e dos desdobramentos que se sucederam.

¹¹⁹ LUZES, Cristiano Araújo. O problema da tradução e as regras de hermenêutica jurídica: uma abordagem pragmática. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscilla de (Org.). **Texto e Contexto no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 204.

¹²⁰ LUZES, Cristiano Araújo. O problema da tradução e as regras de hermenêutica jurídica: uma abordagem pragmática. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscilla de (Org.). **Texto e Contexto no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 204.

O aspecto sintático analisa as relações entre as expressões, já a perspectiva semântica se concentra no significado dessas expressões e o campo da pragmática emerge quando se faz referência explícita ao usuário da linguagem. A pragmática ganha notoriedade em razão das imprecisões da língua e da dependência do contexto, com destaque para os interlocutores e sua capacidade de seguir convenções¹²¹.

Em várias passagens do Constructivismo Lógico-Semântico, Paulo de Barros Carvalho destacou a necessidade de se proceder a um exame cuidadoso acerca do modo como os termos são empregados pelos utentes da linguagem. Aqui, a expressão “utentes da linguagem” equivale aos “sujeitos que fazem uso da linguagem”. O motivo pelo qual essa expressão foi destacada é justamente o de chamar atenção para o plano pragmático da linguagem, que é centrado na origem, nos usos e nos efeitos dos signos¹²².

Sob essas premissas, Aurora Tomazini de Carvalho explica que a norma jurídica é uma construção do intérprete e que naturalmente está condicionada aos referenciais históricos, políticos, econômicos, sociais e culturais vivenciados por ele. Adverte que esses mesmos fatores também influenciam a produção do plano de expressão dos enunciados prescritivos, na medida em que foram produzidos em um contexto histórico, político, econômico, social e cultural específico. Essa é a razão pela qual se assegura que o direito está diretamente vinculado às influências exercidas pela realidade em que está inserido, que conduz cada uma das relações intersubjetivas e que serve de base para o estabelecimento de um conjunto de normas jurídicas válidas em um sistema com valores culturais específicos¹²³.

Apesar de essas circunstâncias impulsionarem a construção de uma norma jurídica consentânea à realidade social em que está inserida, elas não legitimam qualquer interpretação. Com efeito, a construção da norma jurídica não está limitada aos ditames do texto de direito positivo. Contudo, há de se atentar para as seguintes premissas:

Tanto a doutrina quanto a fundamentação das decisões judiciais estão sujeitas à ética da fidelidade ao texto. Mas essa é uma específica prática que se desenvolveu na cultura jurídica ocidental, que tem base na ideologia de que a interpretação jurídica é uma operação cognitiva não arbitrária e vinculada aos textos legislativos a que se reporta. Frise-se: como qualquer regra de interpretação, a ética da fidelidade ao texto é produto dos contextos de interação. Por isso, em alguns casos, pode até ser aceitável entre os interlocutores o abandono da fidelidade ao texto e a expansão da

¹²¹ DASCAL, Marcelo. **Interpretação e Compreensão**. São Leopoldo: Unisinos, 2006, pp. 26-53.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 9-10.

¹²³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. O Constructivismo Lógico-Semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 21.

inventividade não regulada por parte do intérprete, enquanto em outros contextos as técnicas de fundamentação atreladas ao texto parecem ser mais aderentes. São justamente os contextos que definem as expectativas e limites do discurso dos juristas, que definem quando uma interpretação pode ser bem-sucedida ou não, pois o sucesso da fala implica certo afinamento com os horizontes de compreensão daquele a quem é dirigida a mensagem¹²⁴.

Atento a essas premissas, a relação entre a norma jurídica e o texto legislativo a que ela se reporta sempre dependerá dos contextos de interação em que se está inserido. É possível e até mesmo provável que haja necessidade de contornar imprecisões ou atecnias do texto legal, o que justifica a insuficiência e o conseqüente abandono de eventual interpretação literal. Contudo, as expectativas e limites dessa construção da norma jurídica não admitem que uma posição seja engessada e muito menos que ela se torne absoluta dentro do sistema jurídico.

A interpretação deve fazer uso de todas as ferramentas que se mostrem úteis à garantia da coerência na atribuição de sentido ao texto e na construção da norma jurídica. O mecanismo de seleção dessas ferramentas é traçado a partir do propósito da enunciação e da relação sistemática estabelecida com outras normas jurídicas pertencentes ao mesmo sistema. Resta ao intérprete fazer uso dessas ferramentas para trabalhar o texto e construir uma norma legítima, mas ao mesmo tempo isenta de qualquer intencionalidade ou universalidade inerente ao texto.

Assim, segue-se com uma abordagem analítica em busca da delimitação do antecedente da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Pondera-se o contexto do legislador e as relações jurídicas existentes à época, de um lado; com o contexto do intérprete e as relações jurídicas contemporâneas, do outro. De toda forma, desprende-se de quaisquer evidências do texto de direito positivo e busca-se uma representação dinâmica da sua aplicação.

3.1 Da ideia de Administração da Pessoa Jurídica ao conceito de Governança Corporativa

O estudo de um tema jurídico demanda uma digressão sobre as questões que o subsidiam, a fim de identificar os aspectos que podem influenciar na sua interpretação e na construção da norma que se revela mais adequada ao sistema a que pertence. É oportuno

¹²⁴ LUZES, Cristiano Araújo. O problema da tradução e as regras de hermenêutica jurídica: uma abordagem pragmática. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscilla de (Org.). **Texto e Contexto no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 205-206.

ressaltar que não basta analisar os elementos que o circundam, mas também compreender o ambiente no qual ele se acomoda, as luzes que se irradiam sobre ele e os efeitos que se propagam com a sua aplicação. Essa assertiva se deve ao fato de que um dos tópicos introdutórios à investigação do antecedente normativo e à delimitação do seu critério material é a apreensão da ideia de administração da pessoa jurídica e do conceito de governança corporativa, que perpassa os planos da linguagem e tem como essência o contexto no qual os eventos se inserem.

Ciente disso, Maria Helena de Moura Neves se propôs a escrever sobre a interface sintaxe, semântica e pragmática no funcionalismo. A autora tece considerações a respeito dos três planos da linguagem, mas deixa clara a sua pretensão de dar notoriedade ao plano pragmático. Ela justifica esse destaque tanto pelo fato de esse ser o plano que mais carece de legitimação, quanto pela sua dificuldade de assimilação teórica para além do que a própria autora apelida de um “interesse folclórico” ou até mesmo de um certo “modismo” no desenvolvimento da linguagem¹²⁵.

Nesse ponto, Fabiana del Padre Tomé e Fernando Gomes Favacho fazem uma observação extremamente importante: não se deve confundir o pragmatismo linguístico, pautado nos ideais realistas de Charles Sanders Peirce; com o pragmatismo jurídico, desenvolvido por Oliver Holmes, Roscoe Pound e Benjamin Cardozo. Enquanto o primeiro diz respeito às necessidades sociais, à realidade em que está inserido e ao contexto em que é aplicado; o segundo retrata o poder decisório atribuído aos juízes, que muitas vezes extrapola o que está previsto na legislação e alcança um viés consequencialista do custo-benefício do comando judicial. O Constructivismo Lógico-Semântico faz uso do pragmatismo linguístico, como uma espécie de instrumento de clarificação conceitual, de modo que o sentido de uma proposição é construído a partir de aspectos relacionados à universalidade dos fenômenos experimentais, ao contexto e à percepção da verdade como generalidade¹²⁶.

De fato, a feição estática do ordenamento jurídico não é suficiente. É preciso pesquisar o plano pragmático da linguagem, que pode ser visto como uma espécie de feição dinâmica do ordenamento jurídico. A positivação das garantias individuais, dos direitos sociais, da

¹²⁵ NEVES, Maria Helena de Moura. A interface sintaxe, semântica e pragmática no funcionalismo. In: **Revista de Documentação de Estudos em Linguística Teórica e Aplicada – DELTA**. Vol. 33, nº 1, jan./mar. 2017, pp. 25-43. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, 2017, p. 28. Disponível em: <doi.org/10.1590/0102-445038558096931414>. Acesso em: 24 nov 2020.

¹²⁶ TOMÉ, Fabiana del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o Constructivismo Lógico-Semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho na teoria do direito. **Quaestio Iuris**. Vol. 10, nº 1, pp. 274-290, Rio de Janeiro, 2017, pp. 280-285. Disponível em: <doi.org/10.12957/rqi.2017.24642>. Acesso em: 24 nov 2020.

instituição, da fiscalização e da arrecadação dos tributos só será efetivada se os utentes desses signos os aplicarem com os efeitos sugeridos ou ao menos com a dimensão que o bom uso jurídico requer, o que inevitavelmente está sujeito a mutações com o tempo e com a própria evolução das relações jurídicas¹²⁷.

Daí a importância de se reiterar a necessidade de análise do contexto, correspondente ao campo teórico da pragmática. Isso porque a relação entre a comunicação, os interlocutores e o ambiente influencia diretamente no sentido atribuído aos vocábulos, até mesmo pelos costumes ou convenções sociais adquiridos com o tempo. Além disso, não se pode olvidar que o próprio sentido dos vocábulos evolui à medida que novos usos vão sendo conferidos pelos sujeitos da relação comunicacional¹²⁸.

Todas essas considerações ampliam os horizontes do universo normativo jurídico, tendo em vista que a análise do contexto em que a norma jurídica será aplicada é imprescindível para que o seu antecedente e o seu conseqüente possam ser identificados da forma mais adequada ao sistema jurídico a que pertence. De um lado, a delimitação da hipótese de incidência exige uma constante atualização dos critérios material, espacial e temporal devido à modernização das atividades que passaram a ser empreendidas no âmbito social e despertaram o interesse jurídico. De outro lado, as conseqüências jurídicas as serem imputadas a essas atividades também devem estar em sintonia com as necessidades do modelo estatal contemporâneo e os fins pretendidos com a sua implementação.

Certamente, a análise do sentido atribuído aos vocábulos ganha ainda mais relevo quando se adentra ao estudo do critério material da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Afinal, a identificação do tipo de conduta que dá ensejo à responsabilização tributária é fundamental para a compreensão da incidência normativa. Ademais, a evolução do Direito Empresarial e do Direito Econômico impulsiona um constante repensar acerca das novas práticas na administração das pessoas jurídicas, dos novos costumes e principalmente das novas convenções sociais firmadas nas searas administrativa e judicial.

O enquadramento, a correspondência ou a subsunção do fato à norma jurídica vem exigindo uma análise crítica a respeito da materialidade da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Paralelamente a essa realidade, a administração das pessoas jurídicas vem resgatando e impulsionando cada vez mais ideais éticos, de boa-fé, de

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 266-268.

¹²⁸ TOMÉ, Fabiana del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o constructivismo lógico-semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho na teoria do direito. **Quaestio Iuris**. Vol. 10, nº 1, pp. 274-290, Rio de Janeiro, 2017, p. 285.

cooperação, de solidariedade e de conformidade com os ditames legais vigentes. O cotejo entre essas duas circunstâncias é o reflexo de uma mudança de paradigma nas últimas décadas, que vem redirecionando o olhar para uma economia cada vez mais consciente de si própria¹²⁹.

De acordo com Fabiana Del Padre Tomé, o fato de as relações jurídicas terem se tornado mais complexas impulsionou uma necessidade ainda maior de controle dos atos praticados pelos administradores na gestão empresarial e despertou a ideia de “Governança Corporativa”. Desde então, o seu conceito veio repercutindo e adquirindo força no meio empresarial e jurídico. Essa bandeira tem sido levantada para exercer um maior controle na atuação do administrador; promover práticas éticas no gerenciamento da pessoa jurídica; prevenir ilícitudes por parte de seus membros, internamente ou na relação com terceiros; assegurar o cumprimento da legislação; e estimular maior confiabilidade nas relações entre particulares e com o Poder Público¹³⁰.

Luigi Zingales elucida que muitas dessas questões remontam à década de trinta, mas adverte que o termo “Governança Corporativa” só passou a existir na língua inglesa a partir da década de setenta e foi adquirindo importância tanto na literatura acadêmica quanto nos debates de políticas públicas. De uma forma geral, o tema era correlacionado às aquisições, à reestruturação financeira e ao ativismo dos investidores institucionais. Por mais que a ideia de autoridade, controle e direção possa parecer estranha em um contexto de economia de livre

¹²⁹ Em tradução livre, Marc Morgan aduz que: “Mesmo sob uma perspectiva puramente contábil, as estimativas históricas da quantidade de lucros em uma economia sempre refletirão as condições de distribuição do tempo, a determinação dos salários reais e das margens de lucro nas empresas, o papel das finanças etc. É possível neutralizar os elementos distributivos e tirar uma fotografia contábil da determinação do lucro a qualquer momento. No entanto, é preciso perceber que certas condições de distribuição que foram produzidas institucionalmente e historicamente estarão embutidas nesta fotografia. Assim, as distribuições diferentes da renda podem acabar produzindo taxas diferentes de crescimento e de lucros a longo prazo. Por exemplo, direcionar os recursos para onde as tendências marginais de consumo são mais altas e mudar os incentivos para maximizar o investimento empresarial em capacidade produtiva pode estimular o investimento e o crescimento, enquanto, ao mesmo tempo, altera resultados de distribuição através das próprias políticas que levam a esses resultados (por exemplo, alterações no salário-mínimo, leis de codeterminação, ou estrutura de tributação)”. No original: “*Even from a pure accounting perspective, historical estimates of the amount of profits in an economy will always reflect the distributional conditions of the time, the determination of real wages and profit margins in firms, the role of finance etc. It is possible to neutralize the distributional elements and take an accounting snapshot of profit determination at any moment in time. Yet one must realize that embedded in this snapshot will be certain distributional conditions that have been produced institutionally and historically. Thus, different distributions of income may end up producing different rates of growth and profits over the long run. For example, directing resources to where marginal tendencies to consume are highest and changing incentives to maximize business investment in productive capacity can spur investment and growth, while at the same time altering distributional outcomes through the very policies that lead to these outcomes (e.g., changes to the minimum wage, codetermination laws, or structure of taxation)*”. In: MORGAN, Marc. *The Reformation in Economics: Back to the Future. American Affairs*. Disponível em: <americanaffairsjournal.org/2020/02/the-reformation-in-economics-back-to-the-future/>. Acesso em: 3 set 2020.

¹³⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Prefácio. In: PEREIRA, Luciano de Almeida. **Responsabilidade Tributária, atos corruptivos e o alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Max Limonad, 2020, pp. 13 e 14.

mercado, o sistema de governança pode ser conceituado como o conjunto complexo de restrições que moldam as relações e negociações empresariais; e, por via de consequência, a governança corporativa propriamente dita pode ser definida como a administração de uma forma organizacional específica, correspondente à corporação, diretamente influenciada pela estrutura legal adotada e especialmente concentrada na atribuição de propriedade¹³¹.

Eric Lethbridge relatava que as discussões sobre governança corporativa eram intensas nos Estados Unidos e no Reino Unido e anunciava que o tema ascenderia à pauta brasileira à medida que as mudanças na estrutura de propriedade, no financiamento dos negócios e na gestão das empresas fossem se instaurando, principalmente com o advento das privatizações e a chegada de investidores estrangeiros. As relações entre os administradores das empresas e os acionistas se transformaram com a modernização da gestão e a sua separação da propriedade, pois a delegação de certa autonomia aos administradores para desenvolverem uma gestão profissionalizada provocou eventuais divergências de interesses com os acionistas; e, por via de consequência, ensejou a necessidade de criação de mecanismos de prestação de contas, transparência, controle, fiscalização e monitoramento das atividades diretivas empresariais, seja com o fim de atender aos interesses dos acionistas (*shareholders*), seja com o objetivo de contemplar também os interesses de outros grupos impactados por essas atividades, como os fornecedores, os empregados, os clientes e a comunidade em geral (*stakeholders*). A partir dessas considerações, tem-se que um sistema de governança

¹³¹ Em tradução livre, Luigi Zingales assevera que: “Eu defino um sistema de governança como o conjunto complexo de restrições que moldam o período de negociação posterior às quase-rendas geradas no decurso de uma relação [...] Certamente, muitos dos problemas que se enquadram no âmbito da governança corporativa podem ser (e têm sido) analisados de forma proveitosa sem necessariamente apelar para uma definição tão ampla. No entanto, todos os mecanismos de governança discutidos na literatura podem ser reinterpretados à luz dessa definição. Alocação de propriedade, estrutura de capital, regimes de incentivo à gestão, aquisições, conselhos de administração, pressão dos investidores institucionais, concorrência no mercado de produtos, concorrência no mercado de trabalho, estrutura organizacional, etc., todos podem ser pensados como instituições que afetam o processo através do qual as quase-rendas são distribuídas. A contribuição desta definição é simplesmente destacar a ligação entre a forma como as quase-rendas são distribuídas e a forma como são geradas. Só concentrando-se nesta ligação se pode responder a questões fundamentais como quem deve controlar a empresa”. No original: “*I define a governance system as the complex set of constraints that shape the ex-post bargaining over the quasi-rents generated in the course of a relationship [...] To be sure, many problems that fall in the realm of corporate governance can be (and have been) profitably analyzed without necessarily appealing to such a broad definition. Nevertheless, all the governance mechanisms discussed in the literature can be reinterpreted in light of this definition. Allocation of ownership, capital structure, managerial incentive schemes, takeovers, boards of directors, pressure from institutional investors, product market competition, labor market competition, organizational structure, etc., can all be thought of as institutions that affect the process through which quasi-rents are distributed. The contribution of this definition is simply to highlight the link between the way quasi-rents are distributed and the way they are generated. Only by focusing on this link can one answer fundamental questions like who should control the firm*”. In: ZINGALES, Luigi. Corporate Governance. The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law. In: **Social Science Research Network. University of Chicago**, 10 jun 1998. Disponível em: <papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=46906>. Acesso em: 26 set 2021, pp. 3-4.

corporativa “é composto pelo conjunto de instituições, regulamentos e convenções culturais, que rege a relação entre as administrações das empresas e os acionistas ou grupos às quais as administrações, de acordo com o tipo de modelo, devem prestar contas”; e, paralelamente, a governança corporativa é definida como “os arranjos institucionais que regem as relações entre acionistas (ou outros grupos) e as administrações das empresas”¹³².

Alexandre Di Miceli da Silveira elucida que a governança corporativa tem como base o chamado “conflito de agência”, tendo em vista que um dos pontos centrais das discussões sobre governança corporativa consiste em inibir a expropriação de riqueza por parte dos gestores, mediante a criação de mecanismos que assegurem que as decisões empresariais atendam aos interesses dos investidores e aumentem a probabilidade de retorno sobre seus investimentos. Essa é a razão pela qual se diz que o contexto contemporâneo de governança corporativa emerge como uma espécie de resposta aos abusos de poder perpetrados pelos gestores na administração das empresas, os quais impactam diretamente na economia. Uma das conclusões a que se chega é que a governança corporativa afeta o valor da empresa, pois influencia tanto no desempenho empresarial quanto no seu valor de mercado, a exemplo da constatação de que empresas que têm pessoas distintas ocupando os cargos de diretor executivo e de presidente do conselho são mais valorizadas pelo mercado; e, além disso, a estrutura da governança corporativa acaba sendo um reflexo da eficácia da proteção legal dos investidores contra expropriação dos gestores dentro de cada sistema de governo, o que depende da existência de leis e da garantia da sua aplicação pelo Estado¹³³.

Em síntese, a governança corporativa é o conjunto de mecanismos internos e externos direcionados à fiscalização, ao controle, à prestação de contas, à prevenção de abusos de poder por parte dos gestores, bem como à realização de uma gestão eficiente e eficaz. A título de exemplo, os mecanismos internos compreendem o Conselho de Administração, o sistema de remuneração e a estrutura de propriedade, já os externos se referem ao mercado de aquisição hostil, ao mercado de trabalho competitivo e à elaboração de relatórios contábeis periódicos. Nesse cenário, os protagonistas são o Conselho de Administração, o Conselho Fiscal, a Auditoria Externa, a Diretoria e os proprietários/acionistas/cotistas¹³⁴.

¹³² LETHBRIDGE, Eric. Governança corporativa. In: **Revista do Banco Nacional do Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 4, n. 8, pp. 209-231, dez. 1997. Disponível em: <web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/13435>. Acesso em: 26 set 2021, pp. 209-2013.

¹³³ SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa, Desempenho e Valor da Empresa no Brasil**. 2002, 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2002. Disponível em: <teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-04122002-102056/pt-br.php>. Acesso em: 26 set 2021, pp. 10-70.

¹³⁴ SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa e Estrutura de Propriedade: Determinantes e Relação com o Desempenho das Empresas no Brasil**. 2004, 254 f. Tese (Doutorado em Administração).

A governança corporativa tem como princípios a transparência, a equidade, a prestação de contas e a responsabilidade corporativa, os quais se aplicam a qualquer tipo de Organização, independentemente do porte, da natureza jurídica ou do tipo de controle. A transparência preza pela disponibilização de todas as informações de interesse das partes, não apenas daquelas impostas por lei ou regulamento; a equidade se caracteriza pelo tratamento igualitário entre os sócios e as demais partes interessadas; a prestação de contas consiste na demonstração das atividades realizadas e na assunção da responsabilidade pelas suas consequências; e a responsabilidade corporativa é um compromisso de sustentabilidade da Organização, de ordem social e ambiental. Esses princípios se convertem em recomendações objetivas, que ampliam substancialmente o conceito de governança corporativa¹³⁵.

Inclusive, é oportuno registrar que houve a fundação do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), em São Paulo, no dia 27 de novembro de 1995. Trata-se de uma Organização sem fins lucrativos que visa a difundir o conhecimento das melhores práticas em governança corporativa, a partir de programas de capacitação, certificação profissional e realização de eventos. Um dos seus documentos é o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, que se encontra na 5ª edição, publicada em 2015, o qual traz diretrizes sobre propriedade, Conselho de Administração, gestão, Auditoria Independente, Conselho Fiscal e conflitos de interesses, gerando transparência, justiça e responsabilidade¹³⁶.

Estudos já chegam a suscitar a governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial, na medida em que o adimplemento das obrigações tributárias pelos contribuintes e a manutenção do volume adequado de arrecadação seriam decorrências do princípio da eficiência na administração tributária implementado por diversos países. Nesse caso, o centro são os aspectos de gestão que envolvem a matéria tributária. A partir dele, abre-se o caminho para uma política tributária mais eficiente, justa e racional¹³⁷.

De maneira geral, há de se reconhecer que as recentes mudanças ocorridas no ambiente empresarial, na legislação e na economia como um todo impulsionaram a necessidade de implementação de boas práticas de governança corporativa. A partir do

Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2002. Disponível em: <teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-23012005-200501/pt-br.php>. Acesso em: 26 set 2021, pp. 31-34.

¹³⁵ ARRUDA, Giovana Silva de; MADRUGA, Sérgio Rossi; FREITAS JÚNIOR, Ney Izaguirry. A Governança Corporativa e a Teoria da Agência em Consonância com a Controladoria. In: **Revista de Administração**. Santa Maria, v. I, n. 1, pp. 71-84, jan/abr 2008. Disponível em: <periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/570>. Acesso em: 26 set 2021, pp. 74-76.

¹³⁶ REFERÊNCIA em Governança Corporativa. **Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC**. Disponível em: <www.ibgc.org.br/quemsomos>. Acesso em: 29 set 2021.

¹³⁷ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial**. 2015, 236 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios Aplicado e Direito Tributário Aplicado), Fundação Getúlio Vargas - FGV, São Paulo, 2015, pp. 58-65.

momento em que se conceitua a governança corporativa como o conjunto de mecanismos adotados para resguardar os interesses dos acionistas perante a administração dos gestores, não se pode olvidar dos efeitos que repercutem na estrutura organizacional, na relação com os terceiros interessados e na própria relação tributária com o Estado. Afinal, todas essas nuances também influenciam o exame do texto da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador e dos efeitos decorrentes da sua aplicação.

3.2 Do Contexto Econômico Contemporâneo à Estrutura das Empresas para Atuar em um Ambiente Complexo

A necessidade de adequar a interpretação do texto de direito positivo à dinamicidade inerente ao sistema jurídico normativo ganhou visibilidade, força e velocidade com a virada do século. Presencia-se uma grande mudança não apenas intergeracional, mas também intrageracional. Está-se diante de uma geração que testemunhou uma revolução digital jamais vista em outros tempos históricos, por maiores que tenham sido os avanços tecnológicos presenciados outrora e ainda que tenham sido orientados por objetivos científicos específicos.

As empresas de tecnologia passaram a dominar a maior parte do mercado mundial, movimentando a economia por meio de plataformas digitais. Isso criou uma verdadeira dependência de bens intangíveis, a exemplo do uso de dados e informações eletrônicas. Paralelamente, as relações se tornaram multilaterais e dificultaram a delimitação da jurisdição.

As modificações nos meios de gestão dos negócios instituíram novos valores sociais, ao mesmo tempo em que modificaram os antigos. Vem sendo estabelecido um ideal de conformidade com a legislação, de fiscalização, de prestação de contas, de transparência e de eficiência, ao passo em que se abandonam os costumes de favoritismo, de informalidade e de imoralidade. Esses efeitos se propagaram pela economia, que transformou os mercados tradicionais, as indústrias e as grandes empresas de forma tão implacável que a economia digital deixou de ser apenas um dos setores da economia e passou a ser a própria economia.

Em 2015, no Relatório Final apresentado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), registrou-se a atuação do Grupo dos 20, também chamado de G-20 Financeiro, composto por vinte países, alguns desenvolvidos, outros em desenvolvimento, reunidos com o propósito de discutir a governança econômica mundial, estabilizar a economia, evitar crises financeiras, modernizar as relações negociais e promover o crescimento sustentável. A OCDE e o G-20 enfatizam que o cenário atual de globalização requer a implementação de soluções globais e de diálogos multilaterais que vão além dos

próprios grupos, razão pela qual asseguram que o aprimoramento da administração tributária é benéfico às empresas e aos governos. Um dos pontos retratados diz respeito aos impactos que a informação e a comunicação tecnológica geram na economia, notadamente diante da propagação de novos modelos de negócios paralelos aos tradicionais¹³⁸.

Nos anos subsequentes, mais precisamente de 2015 a 2020, o Conselho da União Europeia debateu esse momento de fusão entre os mundos biológico, físico e digital, o que pode ser sintetizado em uma frase bastante icônica, proferida por Donald Tusk, Presidente do Conselho Europeu, na Cimeira Digital de Taline, realizada em 29 de setembro de 2017: “Nós temos de moldar ativamente o nosso futuro e gerir os riscos que a revolução digital representa para as nossas sociedades e democracias”¹³⁹. Nesse período, foram tratados os temas da instituição do Mercado Único Digital, do Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados, assim como das Competências Digitais, o que necessariamente tangencia questões como o mercado econômico de dados, a reutilização de dados públicos, a criação de um portal digital único, a inteligência artificial, a cibersegurança, a assinatura eletrônica de documentos, a disponibilização de redes públicas de acesso à *internet*, a proibição do bloqueio geográfico injustificado, o respeito aos princípios e valores éticos, assim como a criação de um ambiente tributário previsível, transparente e justo. Por fim, foram eleitas como prioridades a governança eletrônica nas administrações públicas, a digitalização da indústria e a criação de condições adequadas para que as pequenas e médias empresas possam se desenvolver, tudo isso para assegurar um sistema de tributação eficaz, equitativo e adequado à era digital¹⁴⁰.

Posteriormente, em uma Conferência de Imprensa realizada em 2020, as discussões entre as nações foram centralizadas nos desafios fiscais a serem enfrentados pela Administração Pública diante da digitalização da economia e houve um verdadeiro comprometimento dos países na busca por soluções de abrangência mundial. Apesar de ser inevitável reconhecer que a pandemia causada pelo Novo Coronavírus (COVID-19 ou SARS-CoV2) e as diferenças políticas entre os países causaram um significativo atraso nessas discussões, foram suscitados questionamentos acerca da competência tributária para a instituição de tributos, assim como da repartição de direitos tributários. Em linhas gerais, os

¹³⁸ Organization for Economic Cooperation and Development. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: Publishing, 2015. Disponível em: <dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 09 mar 2021.

¹³⁹ Tradução livre. No original: “*We need to actively shape our future and manage the risks posed by the digital revolution to our societies and democracies*”. In: MERCADO Único Digital na Europa. **Conselho da União Europeia**. Disponível em: <www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-single-market/>. Acesso em: 13 mar 2021.

¹⁴⁰ MERCADO Único Digital na Europa. **Conselho da União Europeia**. Disponível em: <www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-single-market/>. Acesso em: 13 mar 2021.

esforços se concentraram em impedir a instituição de tributos unilaterais sobre serviços digitais, evitar o aumento de guerras fiscais e minimizar os riscos à estrutura tributária global, tudo isso voltado à criação de uma estrutura fiscal moderna, estável e que permita a todos combater práticas delitivas¹⁴¹.

Ainda em 2020, as discussões se expandiram para a necessidade de se “estimular a cooperação e a colaboração voluntária entre os setores público e privado”¹⁴². Com efeito, não há como olvidar da importância de adaptar os sistemas fiscais a essa era digital. É por isso que tanto a tributação da economia digital como a tributação na economia digital ganham relevo.

O contexto contemporâneo de governança corporativa justifica o desenvolvimento de pesquisas sobre o impacto dessas transformações na estrutura das empresas privadas e das medidas a serem adotadas para que se esteja em conformidade com a legislação tributária, a exemplo do estudo realizado pela *Deloitte Touche Tohmatsu Limited* – sociedade limitada prestadora de serviços de auditoria, consultoria, assessoria financeira, gestão de riscos e consultoria tributária, fundada no Reino Unido, com sede em Nova Iorque e com firmas presentes em doze cidades brasileiras. Destaca-se a chamada “Indústria 4.0”, a “Quarta Revolução Industrial” e a necessidade de promover mudanças na sociedade, com responsabilidade corporativa, ética e integridade. Chega-se a questionar se a estrutura das empresas brasileiras consegue acompanhar a complexidade do ambiente tributário atual¹⁴³.

Em um levantamento realizado entre os meses de junho e outubro do ano de 2018, com 211 empresas brasileiras, atuantes nos setores de manufatura, serviços e infraestrutura, foi estimado que o número de organizações que adotam boas práticas corporativas venha a aumentar em mais de 40% em menos de 10 anos. Essa perspectiva reflete a entrada em vigor da Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), da Lei de Governança das Estatais (Lei nº 13.303/2016), bem como o impacto de investigações policiais como a Operação Lava Jato (realizada pela Polícia Federal no ano de 2014). Em resposta a essas inovações, constata-se (i) a adoção de práticas de *compliance*, de anticorrupção e de promoção da integridade corporativa pelas empresas que operam no país; (ii) o comprometimento dos gestores com a efetivação de boas práticas administrativas; (iii) a implementação de códigos de ética; (iv) a

¹⁴¹ INTERNATIONAL Community Renews Commitment to Address Tax Challenges from Digitalisation of the Economy. **OECD**. Disponível em: <www.oecd.org/tax/beps/international-community-renews-commitment-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>. Acesso em: 9 mar 2021.

¹⁴² Tradução livre. No original: “*Encourage la coopération et la collaboration à titre volontaire entre les secteurs public et privé [...]*”. In: FAÇONNER l’avenir numérique de l’Europe. **Conseil de l’Union Européenne**. Résultats des Travaux. Bruxelles, le 15 juin 2020. Disponível em: <data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8711-2020-COR-1/fr/pdf>. Acesso em: 20 mar 2021.

¹⁴³ COMPLIANCE Tributário no Brasil: As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo. **Deloitte**. Disponível em: <www.joserobertoafonso.com.br/attachment/20072>. Acesso em: 26 ago 2020.

execução de indicadores de conformidade; (v) a avaliação de riscos; (vi) o controle financeiro; (vii) a definição de medidas disciplinares; e (viii) a instituição de canais de denúncia, de investigações internas e de auditorias externas, o que não só otimiza o resultado financeiro das empresas, mas também promove o desenvolvimento dos negócios e contribui para o crescimento do país¹⁴⁴.

Cerca de 70 das empresas brasileiras investigadas conseguiram identificar algum evento de fraude ou irregularidade entre os anos de 2012 e 2017. Dados como esse revelam o fortalecimento das linhas de defesa na governança corporativa. As conclusões indicam o avanço no combate à prática de atos corruptivos empresariais; a reconstituição da credibilidade das empresas brasileiras no exterior; e a consolidação do *compliance* como um ativo financeiro¹⁴⁵.

A governança corporativa tende a se tornar cada vez mais complexa, estratégica e dinâmica, com o objetivo de coibir fraudes, desvios e irregularidades. Essa abordagem coordenada é programática e sugere um aumento dos processos de responsabilização nas esferas civil, penal e administrativa. Ela pode ser desenvolvida sob três pilares: *compliance* estratégico, voltado ao conselho de administração e à alta administração; *compliance* tático, voltado à força-tarefa de *compliance* e aos comitês e comissões; e *compliance* operacional, voltado à área de negócio, aos segmentos de atuação, à localização, às atividades e aos departamentos¹⁴⁶.

Há alguns entraves nesse processo de gerenciamento das empresas que vão muito além do ambiente corporativo e que influenciam diretamente na sua dinâmica. Certas mudanças podem causar impactos significativos nesse processo de responsabilização, o que de certa forma se alinha às exigências nacionais. Acredita-se que as cinco principais mudanças necessárias são as de modernização da legislação tributária; de evolução tecnológica do ambiente tributário; de informatização; de desburocratização dos processos; e de simplificação das fiscalizações¹⁴⁷.

¹⁴⁴ MEDIDAS de compliance, anticorrupção e promoção da integridade evoluem nas empresas, aponta pesquisa realizada por Deloitte e ICC Brasil. **Deloitte**. Disponível em: <www2.deloitte.com/br/pt/footerlinks/pressreleasespage/integridade-corporativa-evolucao-do-compliance.html>. Acesso em: 27 ago 2020.

¹⁴⁵ MEDIDAS de compliance, anticorrupção e promoção da integridade evoluem nas empresas, aponta pesquisa realizada por Deloitte e ICC Brasil. **Deloitte**. Disponível em: <www2.deloitte.com/br/pt/footerlinks/pressreleasespage/integridade-corporativa-evolucao-do-compliance.html>. Acesso em: 27 ago 2020.

¹⁴⁶ PROGRAMAS de ética e compliance. **Deloitte**. Disponível em: <www2.deloitte.com/br/pt/pages/risk/solutions/programas-de-etica-compliance.html>. Acesso em: 28 ago 2020.

¹⁴⁷ PROGRAMAS de ética e compliance. **Deloitte**. Disponível em: <www2.deloitte.com/br/pt/pages/risk/solutions/programas-de-etica-compliance.html>. Acesso em: 28 ago 2020.

Cada vez mais, as áreas tributária e fiscal estão ganhando uma abordagem estratégica para as empresas. Além da carga tributária e fiscal, as empresas têm um elevado custo com a qualificação dos gestores, estruturação tecnológica, apuração dos tributos e das obrigações acessórias perante a Administração Pública. Esse custo precisa ser considerado em um modelo de gestão capaz de atender aos desafios do ambiente tributário contemporâneo¹⁴⁸.

Não é à toa que tanto o setor público quanto o setor privado têm tentado reagir a esses fatores estruturais de ineficiência e instituído medidas práticas de modernização para obtenção de resultados mais efetivos dentro das respectivas realidades, a exemplo do “Programa Contribuinte Arretado”, desenvolvido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas, pioneiro no nordeste brasileiro, apresentado em dezembro de 2018, com o objetivo de insurgir-se a um histórico de ineficiência do sistema de arrecadação tributária estatal. A proposta é a de incentivar o contribuinte a identificar os pontos que oneram a atividade contributiva, ampliar a desburocratização de mecanismos fiscais e evitar a inadimplência por eventuais falhas no cumprimento das formalidades administrativas, de modo a tornar a arrecadação tributária mais eficiente, promover a justiça fiscal de acordo com critérios de conformidade tributária e melhorar o ambiente de negócios no Estado. Nessas circunstâncias, trabalha-se com alguns ideais: estreitamento dos laços entre o Fisco e o contribuinte; simplificação da relação Fisco-contribuinte; desburocratização das atividades necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias; diminuição do tempo gasto pelos contribuintes no cumprimento das obrigações tributárias; participação de contribuintes e organizações privadas na construção de soluções; estímulo da regularidade tributária por meio do próprio contribuinte; e bonificação das boas práticas pelos contribuintes, a exemplo da redução de até 100% da multa nos casos em que o contribuinte corrigir os erros no cumprimento da obrigação tributária dentro do prazo de trinta dias após o termo de início de fiscalização¹⁴⁹.

Uma das principais iniciativas realizadas foi o “Programa de Incentivo à Modernização Fisco-Contribuinte”, desenvolvido no ano de 2019, com o propósito de aprimorar os processos administrativos tributários, como a disponibilização de catálogos dos serviços prestados, a adoção de agendamentos e a criação de atendimentos virtuais. Outra importante iniciativa foi o “Cartão de Visitas Contribuinte Arretado”, pautado nas mesmas premissas de estímulo à contribuição, com a promoção de visitas dos auditores fiscais para

¹⁴⁸ COMPLIANCE Tributário no Brasil: As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo. **Deloitte**. Disponível em: <www.joserobertoafonso.com.br/attachment/20072>. Acesso em: 26 ago 2020.

¹⁴⁹ PROGRAMA Contribuinte Arretado é pioneiro no Nordeste. **Secretaria do Estado da Fazenda de Alagoas**. Disponível em: <www.sefaz.al.gov.br/artigo/item/2515-programa-contribuinte-arretado-e-pioneiro-no-nordeste>. Acesso em: 19 fev 2021.

realizar ações educativas e orientar sobre o uso da Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica. Além dessas iniciativas, citam-se também as medidas voltadas à atualização do Cadastro de Contribuintes do Estado de Alagoas, ao diagnóstico de débitos tributários e à elaboração de relatórios de acompanhamento de cobrança, a fim de racionalizar os trabalhos da administração pública tributária¹⁵⁰.

Essas ações impulsionam a autorregulação do contribuinte, prova disso é a evolução das chamadas “denúncias espontâneas” ocorrida entre os anos de 2018 e 2019. O contribuinte passou a buscar medidas para sanar irregularidades antes mesmo do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, muitas vezes se dispondo a antecipar o pagamento da dívida. Nesse intervalo, apontou-se que houve um aumento de aproximadamente 10 milhões de reais no valor das denúncias espontâneas em janeiro de 2019 e que esse aumento continuou a ser observado de forma paulatina¹⁵¹.

Como é de se perceber, o programa de conformidade fiscal institui um canal de comunicação indispensável entre a sociedade e os seus representantes. Na verdade, essas medidas refletem uma nova cultura organizacional que se propõe a diminuir os custos dos empresários e ao mesmo tempo aumentar a arrecadação tributária. Está-se diante de um momento em que se exige cada vez mais transparência tanto nas atividades privadas exercidas pelos contribuintes quanto nos serviços públicos prestados à sociedade¹⁵².

Esses pontos precisam enfrentar três questões fundamentais: (i) uma rigidez constitucional, ante a definição dos limites ao poder de tributar, dos direitos fundamentais dos contribuintes, das competências tributárias e até mesmo da partilha do produto da arrecadação dos impostos; (ii) diversos conflitos de competência entre os entes federativos, diante da dificuldade de se qualificarem as novas atividades geradoras de riqueza, principalmente no que diz respeito à circulação de mercadorias que se desmaterializam em intangíveis e em relação aos serviços que estão cada vez mais amplos; e (iii) autonomia federativa, devendo-se estar atento à preservação da autonomia financeira de cada ente e das repercussões diretas nas suas respectivas receitas públicas. Certamente, esses obstáculos despertam reflexões acerca da

¹⁵⁰ PROGRAMA Contribuinte Arretado é pioneiro no Nordeste. **Secretaria do Estado da Fazenda de Alagoas**. Disponível em: <www.sefaz.al.gov.br/artigo/item/2515-programa-contribuinte-arretado-e-pioneiro-no-nordeste>. Acesso em: 19 fev 2021.

¹⁵¹ PROGRAMA Contribuinte Arretado é pioneiro no Nordeste. **Secretaria do Estado da Fazenda de Alagoas**. Disponível em: <www.sefaz.al.gov.br/artigo/item/2515-programa-contribuinte-arretado-e-pioneiro-no-nordeste>. Acesso em: 19 fev 2021.

¹⁵² PROGRAMA Contribuinte Arretado vem estimulando e facilitando a autorregularização dos contribuintes de AL. **Secretaria do Estado da Fazenda de Alagoas**. Disponível em: <www.sefaz.al.gov.br/noticia/item/2743-em-dois-anos-de-existencia-programa-contribuinte-arretado-vem-estimulando-e-facilitando-a-autorregularizacao-dos-contribuintes-de-alagoas>. Acesso em: 21 fev 2021.

contemplação de materialidades que não haviam sido previstas à época da edição dos textos de direito positivo e da subsunção de fatos hodiernos a normas jurídicas que se encontram em vigor há muito tempo. Em síntese, o que se percebe é que tanto o Código Tributário Nacional de 1966 quanto a Constituição Federal de 1988 partem de premissas típicas do contexto econômico da época em que foram publicados e que precisam ser interpretados de acordo com a realidade contemporânea:

As bases firmadas em 1988 – e, antes, na década de 1960, – partem de duas premissas que não mais parecem atuais: foram construídas para uma economia predominantemente orientada a bens tangíveis e repartem competências entre Estados e Municípios, dividindo as operações entre circulação de mercadorias e prestação de serviços. Ambas as premissas se mostram inadequadas à nova economia. Mercadorias desmaterializam-se em intangíveis, e o conceito de serviço torna-se cada vez mais amplo e impreciso. Mantidas as bases atuais, muitas operações, na verdade, ou não serão tributadas nem por Estados nem por Municípios – porque, rigorosamente, não serão uma coisa (circulação de mercadoria) nem outra (prestação de serviço) – ou poderão sofrer dupla tributação, como, aliás, já se verifica no caso dos *softwares*, frequentemente sujeitos a exigências tributárias estaduais e municipais. Além disso, o aspecto da arrecadação dos entes subnacionais também não pode ser desconsiderado. Admitir que a competência municipal para tributar a prestação de serviços simplesmente possa ampliar-se à medida que os serviços passem a predominar na economia implicaria aceitar a paulatina e concreta inversão do quadro constitucional de partilha tributária, que provavelmente conduzirá ao total colapso das já combalidas finanças estaduais e ao próprio esfacelamento da federação, tal como desenhada na Constituição de 1988. Com efeito, as premissas que lastreiam a divisão de competências foram estabelecidas ao tempo em que a economia se concentrava na produção e no comércio de bens físicos e a maior parte dos serviços era relegada apenas à prestação em pequena escala e à esfera local. O cenário hoje é outro, e o critério utilizado para a partilha de competências – dicotomia mercadoria-serviço – não mais se sustenta no contexto da economia digital nem é suficiente para lidar com os desafios que se impõem às administrações tributárias¹⁵³.

Como é de se constatar, as transformações sociais refletem diretamente na economia. O desenvolvimento da tecnologia e a digitalização dos negócios impulsionam modelos empresariais até então desconhecidos, o que vem ocorrendo em um ritmo tão acelerado que o Poder Legislativo não consegue acompanhar para regulamentá-los. Esses efeitos repercutem não apenas na esfera pública, mas também no setor privado, na medida em que a globalização, a inteligência artificial, a nanotecnologia, a automação dos negócios e o amplo acesso às informações vêm tornando obsoleta grande parte da regulação que se encontra em vigor e dificultando a gestão dos administradores das empresas na compatibilização das suas atividades com as normas jurídicas vigentes.

¹⁵³ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. In: **Revista Brasileira de Direito**. Passo Fundo, v. 15, n. 1, pp. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: <seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 09 fev 2021, pp. 161 e 162.

As atividades empresariais estão cada vez mais voláteis, sem respeito às fronteiras, nem apego às nacionalidades, produzindo efeitos em escala transnacional, aumentando a concentração de riquezas e suscitando preocupações acerca da expansão da desigualdade social. Conseqüentemente, os bens tangíveis se tornam menos expressivos do que aqueles relativos ao capital intelectual, aos dados e às informações eletrônicas. Afinal, as estratégias de gestão empresarial e a boa fé no planejamento administrativo são alguns dos ativos financeiros mais valiosos de qualquer pessoa jurídica.

A compreensão da estrutura das empresas para atuar nesse ambiente complexo é fundamental para a adequada construção da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador, notadamente para a discriminação da sua materialidade. Não há dúvidas de que uma gestão empresarial contrária à lei, ao contrato social ou ao estatuto no tratamento das obrigações tributárias pode atrair a responsabilidade tributária do administrador, na medida em que determinadas condutas ilícitas podem ter como sanção a garantia do crédito tributário originado do fato jurídico realizado pela pessoa jurídica com o próprio patrimônio pessoal do administrador. O principal desafio nesse ambiente de governança corporativa consiste justamente em adequar o processo de cobrança dos tributos à realidade de uma economia globalizada, que muitas vezes chega a pôr em risco a gestão estratégica das empresas e a própria base arrecadatória da Administração Pública.

3.3 Da Ausência de *Compliance* Tributário e da Prática de Atos Corruptivos à Responsabilidade Tributária do Administrador

Diante do contexto contemporâneo de governança corporativa e da estrutura das empresas para atuar em um ambiente complexo, é inevitável falar em *compliance* tributário e no fato de que a prática de atos corruptivos empresariais pode ocasionar a responsabilidade tributária do administrador. Essa assertiva é introdutória e ao mesmo tempo conclusiva, na medida em que reproduz uma concatenação aparentemente lógica entre um fato e o seu conseqüente. Contudo, ela precisa ser desenvolvida para que as características dessas atividades possam ser especificadas e o alcance dessa responsabilização venha a ser delimitado de acordo com o sistema jurídico normativo a que pertence.

Luciano de Almeida Pereira se debruçou sobre as novas nuances da responsabilidade tributária do administrador, objeto do livro intitulado “Responsabilidade Tributária, Atos Corruptivos e o alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional”, fruto da sua tese de doutorado, defendida na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, sob a

orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé. O autor questionou o que são atos corruptivos, em que medida eles trazem implicações tributárias e quais mecanismos podem ser empregados para a sua prevenção. Uma análise criteriosa desses estudos leva à construção do seguinte raciocínio: (i) a gestão tributária de uma empresa é conduzida mediante um planejamento administrativo, que pode ser ético e moral ou antiético e imoral; (ii) os agentes que fazem mau uso dos seus poderes de gestão respondem pelas obrigações tributárias, na qualidade de responsáveis; (iii) a materialidade preconizada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional consubstancia um ato corruptivo, porquanto corrompe o texto legal e a moral social; (iv) a sanção atribuída ao administrador é justamente a de responder com o seu próprio patrimônio pelo crédito tributário, originado do fato jurídico realizado pela pessoa jurídica; e (v) o conceito de governança corporativa tem como uma de suas vigas mestras o *compliance* tributário, que busca evitar a prática de atos corruptivos e tem como exemplo justamente aqueles que dão ensejo à responsabilidade tributária do administrador¹⁵⁴.

Esse raciocínio conduz à interpretação de que a expressão “*compliance* tributário” pode ser lida como a adoção de medidas para estar em “conformidade tributária”, “de acordo com a legislação tributária”. Tem um viés mais preventivo do que repressivo, pois configura o conjunto de medidas adotadas para o cumprimento, monitoramento e aprimoramento da gestão tributária. Exige conhecimento acerca de quais são as obrigações tributárias principais; as obrigações tributárias acessórias; os tributos que devem ser pagos; as formalidades que devem ser cumpridas; os requisitos que devem ser atendidos; os órgãos públicos responsáveis pela fiscalização tributária; as formas de cobrança; quem é o responsável pelo pagamento; e quais as sanções em caso de descumprimento das respectivas obrigações tributárias¹⁵⁵.

Por sua vez, os atos corruptivos podem ser caracterizados como uma expressão que se popularizou diante dos escândalos de corrupção política no país. Correspondem às práticas ilícitas atinentes à obtenção de vantagens em detrimento dos ditames legais. Costumam ser identificados como condutas corrompidas, fraudulentas, repudiadas, antiéticas ou imorais, manifestamente valoradas no contexto histórico e social no qual estão inseridos¹⁵⁶.

Imbuída nesses conceitos, no XXIII Congresso de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário, com a temática “Tributação e Desenvolvimento”, realizado entre os dias 2 e 4 de outubro de 2019, Betina Treiger Grupenmacher ministrou uma palestra

¹⁵⁴ PEREIRA, Luciano de Almeida. **Responsabilidade tributária, atos corruptivos e o alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Max Limonad, 2020, pp. 66-80.

¹⁵⁵ PEREIRA, Luciano de Almeida. **Responsabilidade tributária, atos corruptivos e o alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Max Limonad, 2020, pp. 175-194.

¹⁵⁶ PEREIRA, Luciano de Almeida. **Responsabilidade tributária, atos corruptivos e o alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Max Limonad, 2020, pp. 128-133.

acerca do tema “*Compliance* e a Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador”. Em sua explanação, ela retratou a complexidade do assunto e suas origens em questões econômicas, sociais e éticas. Diante da constatação da secular ausência do *compliance* tributário, ela reuniu possíveis causas, consequências e razões que justificam o interesse na sua implementação:

| A AUSÊNCIA DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO | | |
|--|---|---|
| Causas | Consequências | Interesse na implementação |
| Insatisfação com a atuação estatal; Escândalos de corrupção; Sensação de injustiça diante da constatação de uma tributação regressiva; Custo de obrigações acessórias; Soluções que favorecem o mal pagador; e Demora na solução de litígios. | Redução da arrecadação, com o comprometimento do financiamento do Estado no modelo da Justiça Fiscal; Descumprimento de obrigações acessórias, com o comprometimento da fiscalização; e Desequilíbrio concorrencial, com o comprometimento da neutralidade. | Evitar sanções pecuniárias; Evitar fiscalizações severas; Evitar regimes especiais direcionados a devedores contumazes; Manter a reputação; e <u>Evitar a responsabilização pessoal do administrador.</u> |

Fonte: elaboração própria, a partir dos dados disponibilizados em GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Compliance e a Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador*. XXIII Congresso de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário. Tema central: Tributação e Desenvolvimento. 2, 3 e 4 de outubro de 2019. Belo Horizonte. **Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT**. Disponível em: <abradt.org.br/wp-content/uploads/2019/12/Compliance-e-a-Responsabilidade-Tribut%C3%A1ria-do-S%C3%B3cio-Administrador.-Dra.-Betina-Treiger-Gruppenmacher.pdf>. Acesso em: 04 set 2020.

Essas questões também foram debatidas no XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários, com a temática “Texto e Contexto no Direito Tributário”, realizado entre os dias 08 e 11 de dezembro de 2020, em evento *online*, em edição histórica, devido à pandemia causada pelo Novo Coronavírus (COVID-19 ou SARS-CoV2). A mesa intitulada “*Compliance*: implicações no contexto tributário” foi realizada no dia 10 de dezembro de 2020, com a participação de Maria Rita Ferragut, que ministrou uma palestra sobre o tema “Responsabilidade de Administradores e *Compliance* Fiscal”, Carla Campos Moreira Sanson, sobre o tema “*Compliance*: deveres instrumentais, avaliação de risco e procedimentos necessários”, Geilson Salomão Leite, sobre o tema “A conformidade fiscal na visão dos contribuintes”; e Cláudio Langroiva, sobre o tema “*Compliance* e a responsabilização penal do empresário por ato pretérito”. Diante dos esclarecimentos acerca da correlação entre os

temas do *compliance* e da responsabilidade tributária do administrador, convém destacar algumas passagens das explicações de Maria Rita Ferragut e de Carla Campos Moreira Sanson¹⁵⁷.

Maria Rita Ferragut pontua a grandeza de pensar onde o *compliance* se insere na responsabilidade tributária do administrador, notadamente diante dos seus reflexos na atuação das empresas e no desenvolvimento da sociedade. Ela explica que a união dos temas “*compliance* tributário” e “responsabilidade tributária do administrador” se deve ao fato de que a expressão “*compliance* tributário” consiste em estar em conformidade com as normas jurídicas tributárias, a fim de evitar riscos associados às questões tributárias, como a evasão tributária, o planejamento tributário irregular, a sonegação fiscal, a simulação etc. Nesse sentido, o administrador da empresa é compelido a adotar certas medidas para impedir que haja a sua responsabilização: (i) contratação de assessoria especializada; (ii) conhecimento dos principais clientes e prestadores; (iii) cuidado no cumprimento de deveres instrumentais; (iv) manutenção de documentos fiscais organizados e acessíveis; e (v) formalização de processos decisórios¹⁵⁸.

Ainda foi esclarecida a maneira pela qual a ausência de *compliance* preenche o critério material da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador, a dizer dos atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. A sua caracterização como excesso de poderes é um pouco difícil de se delimitar e essa dificuldade se justifica pelo fato de que ele se configura nos casos em que se constata a prática de um ato que extrapola os limites legais e tem repercussão na esfera tributária, mas não necessariamente se confunde com aquele ato contrário a alguma disposição expressa na lei, de modo que o fato de se praticar um ato alheio ao objeto social da empresa não presume o dolo nem a imputação de consequências tributárias desse jaez (exemplo de excesso de poder: Diretor de Recursos Humanos que realiza um negócio não autorizado pelo contrato social e não recolhe os respectivos tributos); já a sua caracterização como infração à lei é a mais fácil de ocorrer e se configura nos casos em que se constata a prática de um ato que viola uma norma jurídica vinculada ao exercício da Administração Pública, cujo descumprimento implica a ocorrência de fatos jurídicos tributários (exemplos de infração à lei: a importação de

¹⁵⁷ XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**. Evento *online*, em edição histórica, devido à pandemia do Novo Coronavírus (COVID-19). Realizado nos dias 08, 09, 10 e 11 de dezembro de 2020. Fala realizada no dia 10 de dezembro de 2020. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXVII/>. Acesso em: 10 dez 2020.

¹⁵⁸ XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**. Evento *online*, em edição histórica, devido à pandemia do Novo Coronavírus (COVID-19). Realizado nos dias 08, 09, 10 e 11 de dezembro de 2020. Fala realizada no dia 10 de dezembro de 2020. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXVII/>. Acesso em: 10 dez 2020.

mercadoria com classificação fiscal incorreta e mais vantajosa à pessoa jurídica, assim como a venda de mercadorias sem emissão de Nota Fiscal Eletrônica); e, por fim, a sua caracterização como infração ao contrato social ou ao estatuto se configura nos casos em que se verifica o desrespeito a uma disposição expressa do contrato social ou do estatuto e que desencadeie uma relação jurídica tributária (exemplo de infração ao contrato social ou estatuto: a alienação desautorizada de ativo fixo da sociedade) . Como é de se esperar, a subsunção do fato à norma dependerá do tipo de atividade ilícita relacionada ao poder de gestão praticada pelo administrador¹⁵⁹.

Carla Campos Moreira Sanson contribui com uma explanação operacional sobre o tema e adverte que a ausência de *compliance* e o desencadeamento da responsabilidade tributária do administrador nem sempre estão no processo decisório empresarial, pois também podem estar no início da cadeia organizacional. Ela assegura que o *compliance* é um vendedor de controle, que trabalha com as metas de disseminar a cultura do controle e de convencer a instituição acerca da importância de estabelecer uma estrutura de controle interno. Enquanto gestor de riscos, ele assume cinco diretrizes: i) risco operacional, que consiste no risco de não conseguir desempenhar adequadamente as funções e gerar prejuízos, como erros humanos, falhas no sistema de registro e fraudes; ii) risco legal, que se refere ao risco de não se adequar às normas legais, sejam de ordem pública, como atos regulatórios, sejam de ordem privada, como contratos com particulares; iii) risco de crédito, que trata do risco de descumprimentos contratuais, não recebimento dos valores acordados e eventuais perdas financeiras; iv) risco de mercado, que corresponde ao risco de liquidez, diante da inflação, variações de preço e comércio; e v) risco de imagem, que é o risco de reputação, o qual impacta no nome da empresa ou na marca comercializada, ante eventual escândalo e perda de valor¹⁶⁰.

Também foi pontuado que a implementação de um programa de *compliance* pela pessoa jurídica e o seu direcionamento para evitar a responsabilidade tributária do administrador presumem um conhecimento aprofundado acerca da atividade empresarial, da sua natureza, dos seus produtos, dos seus serviços, das suas obrigações tributárias principais e dos respectivos deveres instrumentais, a fim de mapear cada um dos processos que são desenvolvidos e diagnosticar as medidas a serem implantadas para mitigar os riscos

¹⁵⁹ XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**. Evento *online*, em edição histórica, devido à pandemia do Novo Coronavírus (COVID-19). Realizado nos dias 08, 09, 10 e 11 de dezembro de 2020. Fala realizada no dia 10 de dezembro de 2020. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXVII/>. Acesso em: 10 dez 2020.

¹⁶⁰ XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**. Evento *online*, em edição histórica, devido à pandemia do Novo Coronavírus (COVID-19). Realizado nos dias 08, 09, 10 e 11 de dezembro de 2020. Fala realizada no dia 10 de dezembro de 2020. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXVII/>. Acesso em: 10 dez 2020.

existentes. Tudo isso depende de alguns processos fundamentais, como conhecer a relação de clientes, elencar os produtos, identificar os principais riscos nas fases do processo de produção, criar estruturas de controle e monitorar o desempenho das atividades. Essas etapas adquirem contornos de complexidade quando se leva em consideração que o sistema tributário brasileiro comporta mais de 63 espécies de tributos, mais de 390 mil normas tributárias publicadas entre os anos de 1988 e 2017, bem como desperta uma média de 1.958 horas ao ano para cumprimento dos deveres instrumentais, o que cria um cenário de certa insegurança jurídica no desempenho das atividades empresariais entre os particulares e na relação tributária com o ente público¹⁶¹.

O que se constata é que a ausência de conhecimento técnico suficiente por parte do administrador da pessoa jurídica pode lhe trazer grandes prejuízos, até mesmo porque cumprir a lei não vem se mostrando o bastante. Exige-se do administrador que se resguarde, que adote medidas de cautela e que se previna quanto à possível acusação de dolo, levando-o a assumir o compromisso com boas práticas, assinar termos de boa-fé, dar ciência de seus procedimentos, contratar pareceres que respaldem a tomada de decisões e formalizar o processo decisório. Apesar de essa postura defensiva do administrador demandar um aumento do custo no gerenciamento da empresa, ela compensaria os riscos sob os quais ele está exposto ao exercer a função de gerência.

Nesse viés, as provas da infração, da autoria, donexo causal e do dano sofrido pela Administração Pública na arrecadação do crédito tributário pretendido são imprescindíveis para que se impute a responsabilidade tributária ao administrador da pessoa jurídica. Por sua vez, a dificuldade na comprovação do dolo por parte do agente poderia ser amenizada se a responsabilização tributária do administrador levasse em consideração questões como a frequência, a voluntariedade, a complexidade, o contexto e eventuais benefícios auferidos com a prática do ato ilícito. Ademais, não se deve admitir que apenas indícios, presunções ou até mesmo provas de outras atividades ilícitas que não digam respeito à obrigação tributária sejam suficientes para imputar a responsabilização do administrador da pessoa jurídica nas demandas levadas às searas administrativa e judicial.

Não se pode olvidar que a ausência de *compliance* tributário é que está diretamente relacionada à materialidade preceituada no artigo 135 do Código Tributário Nacional, não a sua presença. Afinal, a ausência de medidas de conformidade com a legislação tributária pode

¹⁶¹ XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**. Evento *online*, em edição histórica, devido à pandemia do Novo Coronavírus (COVID-19). Realizado nos dias 08, 09, 10 e 11 de dezembro de 2020. Fala realizada no dia 10 de dezembro de 2020. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXVII/>. Acesso em: 10 dez 2020.

implicar a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos que levem à responsabilidade tributária do administrador; e um dos interesses na sua implementação é justamente o de evitar a responsabilização do administrador, impedindo que o seu patrimônio pessoal seja acionado para pagar o crédito originário do fato jurídico tributário praticado pela pessoa jurídica a que ele representa. De toda forma, não se pode olvidar que a presença de *compliance* tributário não é suficiente para afastar a materialidade preceituada no artigo 135 do Código Tributário Nacional, pois é uma particularidade que não pode ser oposta ao ente público, a menos que seja como reforço argumentativo para afastar a alegação de dolo; de modo que, por mais que a adoção de medidas de conformidade com a legislação tributária diminua os riscos de responsabilização do administrador, trata-se de uma medida oponível apenas contra a própria pessoa jurídica em caso de eventual ação regressiva para buscar o ressarcimento pelas vias ordinárias.

Para fundamentar essa assertiva, é oportuno resgatar os elementos de base do Constructivismo Lógico-Semântico. Do ponto de vista analítico, entende-se que o *compliance* tributário não pode compor a regra-matriz de responsabilidade tributária. A alegação de que se está em conformidade com a legislação tributária ou de que foram adotadas medidas de cautela durante a gestão empresarial não é capaz de afastar o critério material da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador nos casos em que há comprovação da sua caracterização, pois as medidas adotadas pela empresa nem sempre contemplam todas as condutas que possam evitar a responsabilização, como as que preservam a ocorrência do fato jurídico tributário, o adimplemento do seu crédito, bem como a fiscalização dos deveres instrumentais; e, para além disso, muitas vezes se baseiam em provas que subsidiam apenas a relação firmada com a pessoa jurídica.

Diante dessas considerações, entende-se que o *compliance* tributário não pode servir de salvo-conduto para a responsabilização tributária do administrador. Medidas como a criação de assessorias, assinatura de termos de boa-fé ou até mesmo a contratação de pareceres para respaldar a tomada de decisões de gestão da empresa não têm o condão de eximir o administrador se houver comprovação da prática dos atos que compõem a materialidade da regra-matriz de responsabilidade tributária, mas podem servir de proteção ao administrador em face da pessoa jurídica a que ele representa. O reconhecimento, a declaração e a consolidação do valor desse instituto são fundamentais para minimizar os riscos de responsabilização do administrador, mas não para eliminá-los; e, na hipótese de ocorrência da sua responsabilização, maximizar as chances de ressarcimento em eventual ação regressiva ajuizada em desfavor da pessoa jurídica.

Em meio a essas nuances, é preciso ponderar acerca de possíveis conflitos de interesse entre o administrador e a própria pessoa jurídica a que ele representa. Por mais que a governança corporativa tenha propagado os ideais de fiscalização, controle, prestação de contas, prevenção de abusos de poder por parte dos gestores, bem como de realização de uma gestão eficiente e eficaz, é possível que o ato ilícito que se enquadrou na regra-matriz de responsabilidade tributária tenha gerado benefícios apenas para o administrador ou para ele e a pessoa jurídica. A primeira hipótese reforçaria a tese da responsabilidade tributária pessoal, pois o administrador teria praticado atos ilícitos em benefício próprio e em detrimento dos interesses da pessoa jurídica e da administração pública; já a segunda hipótese suscitaria a tese da responsabilidade tributária solidária, tendo em vista que o administrador teria praticado atos ilícitos em benefício próprio, que também teriam beneficiado a pessoa jurídica, ficando prejudicada apenas a administração pública; nesse passo, ambas as hipóteses enalteceriam o caráter sancionatório, na medida em que elevariam o caráter punitivo do administrador.

Não há dúvidas de que há deveres de colaboração que estão implícitos nas relações tributárias firmadas entre os contribuintes, os responsáveis e a Fazenda Pública, os quais são concomitantes à regra-matriz de incidência tributária e preexistem à norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Em outras palavras, o ordenamento determina que o administrador da pessoa jurídica não pratique certas condutas sob pena de sofrer uma punição; e, na hipótese de ele praticar essas condutas, será atribuída a ele a sanção de responder com seu próprio patrimônio pelo crédito originário do fato jurídico praticado pela pessoa jurídica a que ele representa. Aqui, o direito tributário se assemelha ao direito penal e atribui à conduta proibida a pena de responsabilização tributária.

Contudo, o fato de a responsabilidade tributária do administrador ser instituída com um viés sancionatório não é suficiente para atribuir a esse instituto a mesma natureza jurídica de uma norma de direito penal. Apesar de as respectivas estruturas se assemelharem nesse aspecto, seus objetivos são distintos. Enquanto a norma jurídica tributária traz consigo a expectativa de adimplemento do tributo voltada à obtenção de receita pública para a realização dos direitos e garantias fundamentais preconizados na Constituição Federal, a norma jurídica penal tem a pretensão de prevenir e punir o indivíduo pela prática de crimes.

Desse modo, é preciso amadurecer as hipóteses de incidência e as espécies de responsabilidade para consolidar aquela que melhor se adequa às bases constitucionais. Certamente, a natureza dessa espécie de responsabilidade é determinante para a solução do problema. Por isso, segue-se com a investigação do tema com a análise de casos concretos.

3.4 Do Caso Concreto à Materialidade da Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária do Administrador

A jurisprudência é fundamental para averiguar a aplicabilidade de um tema jurídico, das teorias eventualmente desenvolvidas sobre ele e dos pontos que precisam ser aprimorados para lhe conceder a carga de efetividade que se espera nesse ramo. Os casos concretos discutidos no Poder Judiciário, notadamente os levados ao Supremo Tribunal Federal, ao Superior Tribunal de Justiça, aos Tribunais de Justiça dos Estados, assim como aqueles debatidos na seara administrativa, a exemplo dos analisados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não apenas buscam soluções para os litígios, mas também revelam o tipo de conflito predominante em um contexto histórico, político, econômico, social e cultural específico, que não costuma coincidir com aquele em que o texto de direito positivo foi desenvolvido e para qual foi criado. Sob essa perspectiva, há de se analisar tanto as diretrizes traçadas pelos órgãos públicos nesse processo de interpretação quanto os fatos que são levados à sua apreciação e que demandam uma inquestionável maleabilidade em seus respectivos processos de subsunção.

É esperado que haja casos predominantes e entendimentos majoritários, assim como casos isolados e posicionamentos minoritários. De uma forma ou de outra, essa abordagem é uma fonte muito valiosa de informações que precisam ser reunidas em uma ordem cronológica apta a demonstrar a evolução do modo de interpretar e do tipo de relação jurídica que deu ensejo a cada entendimento adotado. Está-se diante de um procedimento de enquadramento do caso concreto na materialidade da regra-matriz instituída pelo ordenamento jurídico, cuja intermediação é feita pelo intérprete em um importante processo de retroalimentação do próprio sistema.

No sentido figurativo empregado pela Ciência do Direito, a jurisprudência pode ser caracterizada como “fonte do direito” em razão do seu potencial criativo de normas jurídicas. Faz essa ressalva inicial para não gerar dúvidas quanto ao emprego da expressão “fonte do direito”, na medida em que não se pretende tratar dos fatos de enunciação (supostas fontes formais do direito) nem dos fatos históricos, políticos, econômicos, sociais ou culturais da realidade (supostas fontes materiais do direito). Mais do que uma compreensão axiológica, pretende-se alertar para o poder que a jurisprudência exerce dentro do sistema jurídico.

No sentido técnico empregado pelo Constructivismo Lógico-Semântico, não se pode olvidar das lições de Tárek Moysés Moussalem ao assegurar que “norma não cria norma”¹⁶². A criação da norma é um fato que não se confunde com as normas que ditam o seu processo de criação, com as devidas ressalvas de Lourival Vilanova ao esclarecer que “a criação de uma norma é fato, mas relevante juridicamente se esse ato de criação estiver regulado por outras normas”¹⁶³. Com efeito, qualquer reflexão acerca das fontes do direito, da sua abrangência e da possibilidade do enquadramento da jurisprudência dependerá do referencial adotado¹⁶⁴.

Essas nuances ganham ainda mais contornos quando se tem como sistema de referência o direito tributário, em razão da rigidez na sua aplicação e da estrita legalidade sob a qual se sustenta. Ao tratar da responsabilidade tributária, isso se torna ainda mais evidente. Afinal, o instituto da responsabilidade tributária imputa a obrigação de responder pelo crédito a um sujeito que não praticou o fato jurídico tributário.

Quando o Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, determina que os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, ele estrutura os critérios que compõem a regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Nesse passo, ele prevê como critério material os atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultem em obrigações tributárias. Essa previsão legal induz ao entendimento de que não basta que o administrador pratique um ato ilícito, é preciso também que esta atividade ilícita resulte em uma obrigação tributária.

Contudo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, o Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie, posicionou-se no sentido de que a hipótese de incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador consiste no descumprimento de deveres próprios de colaboração para com o Fisco que tenham repercutido na ocorrência do fato jurídico tributário, no descumprimento da obrigação pelo

¹⁶² MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 140.

¹⁶³ VILANOVA, Lourival. **O Problema da Teoria Geral do Estado**. Recife: Imprensa Oficial, 1953, p. 200.

¹⁶⁴ “Apenas para exemplificar: o sociólogo não enxerga outra origem para o ‘direito’ que não a própria sociedade, ou melhor, o fato social, entre eles, o costume. Para a história, o ‘direito’ não é senão fruto de conquistas ao longo do tempo. Assim, diz-se que são produtos históricos a democracia, a liberdade, a igualdade etc. Por sua vez, a psicologia vislumbra na mente humana a força motriz para a criação do ‘direito’, são campos férteis às suas investigações os motivos psicológicos que levaram o legislador a produzir uma lei (reduzir a criminalidade, diminuir a sonegação, amenizar os delitos de trânsito etc.), ou um juiz a proferir uma sentença ‘x’, em virtude de tal ou qual doutrinador, citado em uma petição, tê-lo influenciado. Do ponto de vista político, perguntar-se-ia qual fonte deveria ter determinado ordenamento ou que fonte seria a mais conveniente”. In: MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 105.

contribuinte ou até mesmo em óbice à fiscalização pela Administração Tributária. Além dos atos ilícitos que resultem em obrigações tributárias, foram incluídos aqueles que impliquem o descumprimento de uma obrigação preexistente ou até mesmo em óbice à fiscalização pelo Fisco. É exatamente o que se pode observar no voto da relatora, consoante trecho abaixo transcrito:

Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte. Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste. Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação. Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária. O professor espanhol Lago Montero, em sua obra *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarias* (Madrid: Marcial Pons, 1998), destaca, com clareza, que “*no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo*”. Tais deveres, via de regra, constam de modo implícito das normas que atribuem responsabilidade. É que, ao atribuir a determinada conduta a consequência de implicar responsabilidade, o legislador, a *contrario sensu*, determina que não seja ela praticada, nos moldes, aliás, das normas penais em que se atribui à conduta proibida a pena, de maneira que as pessoas ajam de modo diverso, evitando sanção. Contudo, se a verificação de que a responsabilidade decorre do cumprimento de um dever de colaboração implícito na sua regra matriz, de um lado, aproxima-a da estrutura das normas penais, não significa, de outro, que tenha a mesma natureza. Isso, aliás, decididamente não têm. Basta ver que a responsabilidade surgida para o terceiro pela infração ao seu dever formal não subsiste ao cumprimento da obrigação pelo contribuinte. O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário. Giannini, em sua obra *Instituzioni di Diritto Tributario* (7ª edição, 1956), já ensinava que a responsabilidade só se configura na medida em que o descumprimento das obrigações do responsável implique prejuízo ao crédito do ente público e que seu objeto não é propriamente prestação do tributo, senão o ressarcimento do dano causado por culpa do responsável. O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda, por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte¹⁶⁵ - Sem grifos no original.

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276/PR. Reqte.(s): União. Recdo.(A/S): Owner's Bonés Promocionais LTDA - ME. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Ellen Gracie. O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, aplicando-se o regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela recorrente a Dra. Cláudia Aparecida Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/11/2010. Disponibilizado em: 09/02/2011. Publicado em: 10/02/2011. Disponível em: <jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 18 ago 2020, pp. 7 e 8.

A dificuldade na identificação da hipótese de incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador pode ser aferida a partir da leitura do trecho destacado no precedente jurisprudencial citado acima, quando trata do seu critério material. Ao especificar as práticas ilícitas do administrador que podem dar ensejo à sua responsabilização, o Supremo Tribunal Federal amplia os parâmetros ditados pelo Código Tributário Nacional quanto ao respectivo critério material. Essa ampliação suscita dúvidas a respeito da imputação da responsabilidade tributária do administrador diante da prática de certas atividades ilícitas, com a preocupação de não desvirtuar a sua natureza nem de incorrer em abusos ou arbitrariedades nos processos de execução fiscal.

Ademais, essa dificuldade aumenta quando se pretende exemplificar o critério material. Afinal, a especificação das práticas ilícitas do administrador que podem dar ensejo à sua responsabilização se revela um desafio ante a modernização das atividades empresariais, a globalização da economia e a virtualização dos negócios jurídicos. Isso se torna ainda mais evidente quando se atenta para o fato de que a norma jurídica não é formada apenas por dados linguísticos, mas busca na realidade concreta a fundamentação para sua concretização¹⁶⁶.

Nesse contexto, é preciso refletir a respeito do tipo de ato ilícito que se enquadra no critério material da hipótese de incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Os questionamentos acerca da limitação aos atos ilícitos que resultem em obrigações tributárias, ou da possibilidade de abranger a prática de atos ilícitos que repercutam em uma obrigação tributária preexistente, ou ainda da exigência de que a atividade ilícita seja contrária aos interesses da pessoa jurídica que realizou o fato jurídico tributário, ou até mesmo da necessidade de que haja a comprovação de prejuízo ao Fisco demandam uma incursão aprofundada na jurisprudência, tanto na seara administrativa quanto na judicial. Longe dos exemplos fictícios, os casos concretos têm o condão de ilustrar e elucidar de forma realista as hipóteses de responsabilização tributária do administrador.

Certamente, a natureza sancionatória dessa espécie de responsabilidade tributária não descarta do propósito finalístico de arrecadação de recursos para a implementação de políticas públicas e a garantia dos direitos fundamentais. Tanto a interpretação mais restritiva, no sentido de que a atividade ilícita praticada pelo administrador deve resultar em uma obrigação tributária, quanto a mais extensiva, de modo a abranger os ilícitos perpetrados após o surgimento da obrigação tributária que prejudiquem o seu cumprimento ou dificultem a sua

¹⁶⁶ SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. 2017. 318 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <tede2.pucsp.br/handle/handle/20975>. Acesso em: 15 ago 2020, p. 68.

fiscalização, enaltecem o interesse arrecadatário estatal. Mais uma vez, depara-se com uma intrínseca relação entre a norma jurídica e a realidade sob a qual incide em uma feição dinâmica.

Os indicadores jurisprudenciais são voltados à responsabilização do administrador sempre que ele promova, permita ou tolere atos corruptivos tributários através da pessoa jurídica a que ele representa, ainda que esses atos sejam posteriores ao surgimento da obrigação tributária. Como esse prognóstico extrapola consideravelmente os contornos delineados pelo texto legal, mantém-se acesa a luz do seu constante repensar. Aqui, esse repensar é conduzido por uma explanação crítica das decisões administrativas e judiciais a respeito da controvérsia.

3.4.1 Da Seara Administrativa ao Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Na seara administrativa, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) traz os casos concretos mais representativos das discussões sobre o critério material da hipótese de incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. O CARF é um órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, de natureza colegiada, com uma composição paritária, formado tanto por representantes da Fazenda Nacional quanto por representantes dos contribuintes, cuja atribuição é julgar recursos de ofício, recursos de natureza especial, bem como recursos voluntários de decisões de primeira instância, proferidas pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), órgãos integrantes da estrutura da Secretaria da Receita Federal, também de natureza colegiada e de deliberação interna. O órgão foi criado pela Lei nº 11.941/2009, após a unificação de três Conselhos de Contribuintes, dando prosseguimento a uma contribuição histórica na solução de litígios administrativos nos âmbitos tributário e aduaneiro, notadamente com a consolidação de valores importantes para a promoção da justiça, como a ampla defesa e a segurança jurídica, mediante a elaboração de decisões técnicas e imparciais¹⁶⁷.

Inicialmente, foi feita uma consulta à jurisprudência do CARF. Para fins da pesquisa, foram utilizadas as palavras-chave “responsabilidade”, “tributária” e “sócio”. Esse mote de busca foi escolhido por ser mais abrangente e viabilizar o acesso ao maior número de casos

¹⁶⁷ BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 6 de março de 1972. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 07/03/1972. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 6 abr 2021.

concretos, cuja análise foi seguida de uma verificação a respeito da relação de pertinência com o diploma legal objeto de estudo e teve como finalidade identificar o critério material de cada caso concreto¹⁶⁸.

O acórdão mais antigo encontrado na pesquisa foi o correspondente ao julgamento do processo nº 13708.000215/93-04, publicado em 22/08/1997, sob a relatoria da Conselheira Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos. O caso tratava da suposta responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica diante da ausência de recolhimento do imposto de renda de pessoa física devido na fonte e da sua inclusão indevida na declaração de ajuste anual. À unanimidade de votos, assegurou-se que a fonte pagadora dos rendimentos assume a qualidade de responsável por determinação legal quando o imposto é devido na fonte, tendo sido firmado o entendimento de que a não retenção do tributo e a sua inclusão indevida na declaração de ajuste anual configuram práticas ilícitas suficientes para justificar a responsabilidade tributária solidária do administrador, consoante se extrai do trecho do voto da relatora abaixo transcrito:

[...] Como é fácil concluir, a pessoa obrigada (por lei, certamente) a satisfazer a prestação pecuniária do tributo ou da penalidade pode ser o próprio contribuinte ou terceiro, desde que a lei expressamente assim o determine. Vale dizer, a pessoa física ou jurídica que a lei elege como obrigada ao cumprimento da prestação do tributo, e que figura no polo passivo da relação jurídico-tributária. A questão é que o recorrente é sócio-gerente da empresa que aponta na DIRF, sendo o beneficiário dos rendimentos que foram pagos a título de retiradas e o sujeito passivo do valor retido na fonte. Contudo, em nenhuma das cópias apresentadas pelo recorrente há o carimbo de recepção, pela repartição competente, da respectiva DIRF. Tampouco o DARF apresentado, consta como retenção em nome do recorrente. Ora, estando o sócio-gerente da empresa, responsável pelo recolhimento do DARF e concomitantemente responsável pela apresentação da DIRF que demonstra suas retiradas mensais e, estando os referidos documentos carentes dos requisitos legais básicos, para sua aceitação, requisitos esses, que não foram atendidos nem pela pessoa jurídica nem tampouco pela pessoa física, que neste caso, fundem-se numa só, fica impossível responsabilizar somente a fonte pagadora pelo não recolhimento sem necessariamente afetar a figura de seu sócio-gerente¹⁶⁹.

¹⁶⁸ VER – Informações como serviço. **Portal do Governo Brasileiro**. Disponível em: <acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse?&q=responsabilidade+e+tribut%C3%A1ria+e+s%C3%B3cio&start=0>. Acesso em: 09 abr 2021.

¹⁶⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 13708.000215/93-04. Acórdão nº 102-42013. Recorrente: Paulo de Jesus Castro. Recorrida: DRJ/RJ. Relatora: Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos. Ementa: IRPF - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - Quando o imposto for devido na fonte, por determinação legal o sujeito passivo, na qualidade de responsável, é a fonte pagadora dos rendimentos. Sendo o contribuinte intimado, sócio-gerente da empresa responsável pelo pagamento, responde solidariamente pela não retenção e pela inclusão indevida em sua declaração de ajuste anual. Recurso negado. Decisão: ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ursula Hansen, Júlio César Gomes da Silva, José Clóvis Alves, Cláudia Brito Leal Ivo e Francisco de Paula Corrêa Carneiro Giffoni. Ausente, justificadamente, a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto. **CARF**. Data da Sessão: 21/08/1997. Publicado em: 22/08/1997.

Como é de se perceber, o critério material da hipótese de incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador foi caracterizado pela ausência de recolhimento do imposto de renda de pessoa física devido na fonte e pela sua inclusão indevida na declaração de ajuste anual. Os atos ilícitos correspondentes ao inadimplemento do Documento de Arrecadação da Receita Federal (DARF) e ao descumprimento da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) atraíram a responsabilidade tributária do administrador. Isso porque o administrador foi tido como beneficiário dos rendimentos que foram pagos a título de retiradas, adotando-se a interpretação de que as pessoas jurídica e física “fundem-se numa só”.

Nesse ponto, é oportuno destacar que a responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica foi imputada em razão da prática de um ato ilícito que inviabilizou o cumprimento de uma obrigação tributária que lhe antecedeu. Afinal, o ato ilícito correspondente à ausência de recolhimento do imposto de renda de pessoa física devido na fonte foi posterior ao surgimento da obrigação tributária de pagar o próprio imposto de renda. Assim, esse caso concreto induz ao entendimento de que o antecedente da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador nessa época já adotava como critério material atos ilícitos mais abrangentes do que aqueles que resultassem em obrigações tributárias e englobava também aqueles que prejudicassem o cumprimento de uma obrigação tributária preexistente.

Por sua vez, o acórdão mais recente encontrado a essa altura da pesquisa foi o correspondente ao julgamento do Recurso Voluntário nº 10980.723628/2009-91, publicado em 06/11/2020, sob a relatoria do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, da Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. O caso tratava da suposta responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica diante da simulação de transferência das quotas para interpostas pessoas e da dissolução irregular da sociedade com o intuito de se eximirem do pagamento dos tributos que foram sonegados. À unanimidade de votos, entendeu-se pela ocorrência de infração à lei suficiente para atrair a responsabilidade tributária solidária dos sócios que praticaram os atos de gestão que resultaram no descumprimento da obrigação tributária pela pessoa jurídica, assim como pela exclusão da responsabilidade tributária de uma das sócias em razão da ausência de provas da prática de atos de gestão que legitimassem a sua inclusão no polo passivo, sendo oportuno transcrever o trecho em que se faz esse esclarecimento:

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente - não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexos causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Dissolução irregular acompanhada de simulação de vendas para interpostas pessoas. Após alienação das respectivas quotas restou provado nos autos que os sócios praticaram atos de gestão com vistas a esvaziar o patrimônio da pessoa jurídica com o intuito de se eximirem de dívidas perante o Fisco. Configuração de infração à lei nos termos do art. 135, III, do CTN, suficiente para atrair a responsabilização solidária dos sócios, não pelo fato de serem sócios, mas, sim, pela prática de atos de gestão lesivos ao Fisco. Na dissolução irregular da sociedade a mera produção e averbação do distrato na junta comercial não tem o condão de torná-la regular, é necessária a posterior realização do ativo e pagamento do passivo. Quando não constar dos autos documentação comprobatória da prática de ato gestão do sócio a responsabilidade tributária solidária deve ser excluída¹⁷⁰.

Aqui, convém destacar a expressão “que resultaram em descumprimento de obrigação tributária”. Tal qual o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, em 03/11/2010, o CARF, no julgamento do Recurso Voluntário nº 10980.723628/2009-91, em 16/10/2020, também estendeu os parâmetros legais do critério material da hipótese de incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Enquanto o CTN, em seu artigo 135, inciso III, reporta-se aos atos “que resultem em obrigação tributária”, pautado em uma cronologia na qual o ato ilícito vem antes e a obrigação tributária vem depois, a jurisprudência administrativa inclui aqueles “que resultem no descumprimento de uma obrigação tributária”, admitindo que o ato ilícito apto a ensejar a responsabilização tributária do administrador seja praticado depois e que se dê em prejuízo a uma obrigação tributária que veio antes, a qual surgiu em um contexto de plena licitude, sem ter ocorrido qualquer violação à lei, contrato social ou estatutos.

Nesse julgado, ainda é importante registrar que o CARF mencionou expressamente a supracitada jurisprudência do STF para subsidiar a sua fundamentação. No voto do Relator, foi consignado que, de acordo com o julgamento do RE nº 562.276, em 03/11/2010, sob a

¹⁷⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10980.723628/2009-91. Acórdão nº 1201-004.346. Recorrente: Reflorestadora Ove LTDA. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Efigênio de Freitas Júnior. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a responsabilidade solidária da recorrente Maria Cristina Mourão Veloso. (documento assinado digitalmente) Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Presidente (documento assinado digitalmente) Efigênio de Freitas Júnior - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (suplente convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 16/10/2020. Publicado em: 06/11/2020. Disponível em: <acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980723628200991_6291683.pdf>. Acesso em: 09 abr 2021.

relatoria da Ministra Ellen Gracie, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade pode ser responsabilizado, resguardando a pessoalidade entre o ilícito e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. Nesse sentido, assegurou-se que os atos ilícitos se confundem com a má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e que o fato de os sócios responsáveis pela administração da pessoa jurídica articularem atos de dissolução irregular para ludibriar o Fisco no que se refere à titularidade da empresa e se evadirem do pagamento dos débitos fiscais atrai a responsabilização tributária.

Ao aprofundar as investigações acerca dos atos ilícitos perpetrados no caso em análise, constatou-se que um dos sócios figurou como administrador da pessoa jurídica desde a sua constituição, em 2001, até a data da 6ª alteração contratual, em 2006, oportunidade em que foram realizadas três mudanças principais: i) o capital social de R\$ 1.210.000,00 foi reduzido para R\$ 10.000,00; ii) o valor correspondente à diferença de R\$ 1.200.000,00, representado por um imóvel rural, foi devolvido aos sócios; e iii) as quotas foram vendidas para dois novos sócios. Daí que, um ano depois dessa alteração contratual, em 2007, os dois novos sócios registraram o distrato social na Junta Comercial do Paraná e assumiram a responsabilidade integral do ativo e do passivo da pessoa jurídica. Posteriormente, diante da existência de débitos tributários, o Fisco tentou intimar a pessoa jurídica para realizar o pagamento, mas descobriu que ela não se localizava mais no endereço informado no cadastro da Receita Federal; ato contínuo, tentou intimar os dois novos sócios, mas foi informado, quanto ao primeiro, que o endereço constante no cadastro da Receita Federal não existia, e, quanto ao segundo, que ele havia falecido em 2004; na sequência, a fiscalização apurou que esses novos sócios não haviam assinado qualquer documento bancário desde a venda das quotas e que os antigos sócios continuaram a assinar esses documentos, sob a justificativa de que haviam se comprometido a operar a conta bancária para auxiliar no período de transição das atividades complexas, o que não se confirmou, porque tão logo adveio o encerramento das atividades da empresa e o fechamento da conta bancária, levando à conclusão da existência de provas suficientes para justificar a responsabilidade tributária dos antigos administradores.

Paralelamente, o inteiro teor desse julgado resgatou outras circunstâncias que deram ensejo à responsabilização tributária dos administradores da pessoa jurídica. Por mais que essas condutas não tenham sido objeto desse julgado em particular, elas cumprem um papel importante na compreensão do tipo de atividade ilícita que implica a responsabilização tributária do administrador. Em linhas gerais, esses atos ilícitos podem ser representados pelas seguintes condutas: i) apresentação reiterada de Declaração de Rendimentos de Pessoa

Jurídica (DIPJ) e de Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) com informações falsas, sonegando ao Fisco o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores; ii) a distribuição de lucros muito superiores aos efetivamente incorridos pela pessoa jurídica; iii) a falta de contabilização de despesas e notas fiscais; iv) a movimentação de recursos provenientes da venda de mercadorias à margem de sua escrituração; e, finalmente, v) a interposição fraudulenta de pessoas com a superveniente dissolução irregular da sociedade, na tentativa de se eximir do pagamento das dívidas perante o Fisco e de ilidir sua responsabilidade tributária.

Em complemento, a análise de acórdãos recentes permitiu reunir mais alguns exemplos de fatos concretos que dão ensejo à incidência da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Esse estudo contribui sobremaneira para que se possa efetivamente compreender a sua materialidade e visualizar a sua aplicação. Foram reunidos os seguintes casos: 1) caso em que foi constatada a intenção dolosa de sonegar tributos originários de receitas informadas por instituições financeiras¹⁷¹; 2) caso em que valores foram deduzidos como custos na determinação do lucro real da pessoa jurídica sem ter havido a efetiva e real aquisição das mercadorias compensadas, utilizando-se de créditos no regime da não cumulatividade de forma imprópria¹⁷²; 3) caso em que verbas de natureza remuneratória foram cadastradas com outra natureza nas notas fiscais e nas escrituras de conta contábil da companhia, caracterizando um ato tendente a impedir, retardar, dificultar, modificar ou excluir a regra-matriz de incidência tributária e o adimplemento do respectivo crédito tributário¹⁷³; 4) caso em que foram apresentadas as declarações de rendimento da

¹⁷¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 12448.728931/2011-67. Acórdão nº 1401-005.304. Recorrente: Churrascaria Ipanema 644 LTDA. Interessado: Fazenda Nacional. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte dos recursos da Contribuinte e do Sr. Alain Pierre Joullie, apontado como Responsável Solidário na autuação e, na parte conhecida, negar-lhes provimento. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos Andre Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Leticia Domingues Costa Braga, Andre Severo Chaves, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 16/03/2021.

¹⁷² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 19515.721085/2018-29. Acórdão nº 1402-004.516. Contribuinte: Wirex Cable S.A. Relator: Paula Santos de Abreu. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação, i.i) aos lançamentos de IRPJ e reflexos; i.ii) ao pedido de afastamento da sujeição passiva solidária, mantida a responsabilização imputada pelo Fisco; i.iii) à qualificação da multa de ofício, vencida nestas três matérias a Relatora e a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 10/03/2020.

¹⁷³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 15956.720144/2018-00. Acórdão nº 2202-006.087. Contribuinte: JBS S/A. Relator: Leonam Rocha de Medeiros. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer

pessoa jurídica sem as confissões de débitos relativos aos tributos lançados ou o seu devido recolhimento¹⁷⁴; 5) caso em que o administrador não preparou as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço de acordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação previdenciária¹⁷⁵; e 6) caso em que houve a alteração do endereço e a paralisação das atividades da pessoa jurídica sem baixa formal¹⁷⁶.

3.4.2 Da Seara Judicial ao Entendimento do Superior Tribunal de Justiça

Já na seara judicial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) é quem traz os casos mais representativos das discussões sobre o critério material da hipótese de incidência da regramatriz de responsabilidade tributária do administrador. O STJ é um órgão integrante da estrutura do Poder Judiciário, de natureza colegiada, composto por no mínimo 33 ministros,

parcialmente do recurso do contribuinte e dos solidários, não conhecendo do aditamento integrativo do recurso dos solidários e não conhecendo, em ambos os recursos, do tema ‘Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros’; quanto à parte conhecida, no mérito, acordam, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do contribuinte e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso dos solidários para afastar a responsabilidade do sujeito passivo solidário Jeremiah Alphonsus O Callaghan, vencido o conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 04/03/2020.

¹⁷⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10872.720361/2016-36. Acórdão nº 1302-004.265. Contribuinte: Americas Barra Rio LTDA. Relator: Ricardo Marozzi Gregório. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo principal, para cancelar o agravamento da multa de ofício, vencido o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que deu provimento em maior extensão para cancelar também a qualificação da multa. Votou pelas conclusões do relator, quanto à não ocorrência de decadência do lançamento, o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo. Acordam, ainda, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso dos responsáveis solidários quanto à imputação do art. 124, inc. I do CTN, mantida a responsabilidade com base no art. 135, III do CTN, vencido o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que deu provimento integral nesta parte. Votaram pelas conclusões os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, substituído pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo. **CARF**. Data da Sessão: 21/01/2020.

¹⁷⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10166.724041/2013-89. Acórdão nº 2301-006.792. Contribuinte: Construtora ARTEC S/A. Relator: Wesley Rocha. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato. **CARF**. Data da Sessão: 14/01/2020.

¹⁷⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 13116.720406/2017-11. Acórdão nº 2301-006.790. Contribuinte: Santa Luzia - Industria Comercio e Distribuicao de Alimentos LTDA. Relator: Wesley Rocha. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar a preliminar e negar provimento aos recursos. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, e João Maurício Vital (Presidente). Ausentes temporariamente os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato. **CARF**. Data da Sessão: 14/01/2020.

aprovados pelo Senado Federal e nomeados pelo Presidente da República, cuja atribuição é dar a solução definitiva aos casos civis e criminais que não envolvam matéria constitucional nem a justiça especializada, com o propósito de uniformizar a interpretação da lei federal, sendo oportuno destacar que a matéria tributária é objeto de análise da Primeira Seção, mais precisamente da Primeira e da Segunda Turmas. O órgão foi criado pela Constituição Federal de 1988, instalado em 1989 e aprimorado em 2008, com a previsão dos chamados “Recursos Repetitivos”, nos casos em que há multiplicidade de Recursos Especiais com fundamento em uma mesma questão de direito, de modo que dois ou mais recursos que melhor representem a questão de direito repetitiva são escolhidos para afetação, enquanto os demais recursos sobre a mesma matéria têm a tramitação suspensa até o julgamento da decisão colegiada sobre o tema repetitivo, a fim de que idêntica solução seja aplicada àqueles que estiveram suspensos nos Tribunais de Justiça de origem, o que contribui sobremaneira para a promoção dos princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica¹⁷⁷.

Na sequência, foi feita uma consulta à jurisprudência do STJ. Para fins da pesquisa, também foram utilizadas as palavras-chave “responsabilidade”, “tributária” e “sócio”. Esse mote de busca foi mantido por ser mais abrangente e viabilizar o acesso ao maior número de casos concretos, cuja análise novamente foi seguida de uma verificação a respeito da relação de pertinência com o diploma legal objeto de estudo¹⁷⁸.

O acórdão mais antigo encontrado na pesquisa foi o correspondente ao julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.386/SP, publicado em 12/11/1990, sob a relatoria do Ministro Hélio Mosimann, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça. O caso tratava de uma ação de execução fiscal, promovida pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo contra a pessoa jurídica Pasquale Lembo & CIA LTDA, cujo objeto era o recebimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que havia sido declarado, mas que não tinha sido pago, referente ao período de 1982 a 1983, oportunidade em que houve a pretensão de penhorar os bens de duas ex-sócias da pessoa jurídica que já haviam se afastado da empresa e não integravam o seu quadro social desde o ano de 1975. Apesar de a Fazenda Pública do Estado de São Paulo ter insistido no argumento da responsabilidade tributária por substituição em face da dissolução irregular da pessoa jurídica,

¹⁷⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 6 abr 2021.

¹⁷⁸ JURISPRUDÊNCIA do STJ. **STJ**. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 11 abr 2021.

o STJ negou provimento ao recurso e consignou que a jurisprudência dominante da época exigia que o sócio fosse gerente da empresa no período a que se referem os débitos exigidos pelo Fisco ou ao tempo da alegada dissolução irregular para que se pudesse atribuir a responsabilidade tributária e conseqüentemente atingir o patrimônio da pessoa física, conforme se pode verificar no trecho abaixo transcrito:

Em substância, prossegue, tendo os sócios integralizado o capital e não se encontrando, ao menos, diante da prova carreada no bojo dos autos, no exercício da gerência, no período a que se referem os débitos exigidos pelo Fisco ou mesmo ao tempo da alegada dissolução irregular, correta a solução embargada. Ora, não se tendo comprovado o exercício da gerência da empresa pelas recorridas, não se lhes poderia atribuir responsabilidade tributária, e isto está corroborado pela farta jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos, dominante até esta data¹⁷⁹.

Já o acórdão mais recente encontrado a essa altura da pesquisa foi o correspondente ao julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 647.563/PE, publicado em 17/11/2020, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. O caso também tratava de uma ação de execução fiscal, dessa vez promovida pela Comissão de Valores Imobiliários em face de uma empresa constituída sob a forma de Sociedade Anônima, cujo objeto era o suposto prejuízo suportado pelo erário diante da apresentação de nota fiscal com valor superior ao contratado, oportunidade em que houve a pretensão de redirecionar a execução fiscal a um dos acionistas que pertencia ao Conselho de Administração da empresa. Não obstante a parte agravante ter sustentado o cabimento do redirecionamento da execução fiscal em razão da dissolução irregular da pessoa jurídica, o STJ negou provimento ao recurso e se posicionou no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente só pode ocorrer se ele tiver efetivamente exercido a função de gerência da empresa no momento da ocorrência do fato jurídico tributário e/ou da dissolução irregular da pessoa jurídica:

[...] para a admissão do redirecionamento da execução fiscal é imprescindível que o sócio-gerente a quem se pretenda redirecionar a exigência tributária tenha exercido, efetivamente, a função de gerência no momento dos fatos geradores do tributo e/ou da dissolução irregular da empresa executada; sem essa verificação, a regra do art.

¹⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.386/SP. Agravante: Fazenda do Estado de São Paulo. Agravado: Despacho de folha 74. Advogados: Paula Nelly Dionigi, Hermógenes Troyano, Manoel Augusto Piedade e outros. Órgão julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Hélio Mosimann. A turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Américo Luz, Ilmar Galvão e Vicente Cernicchiaro. Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro Américo Luz. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 24/10/1990. Publicado em: 12/11/1990. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=198900124579&dt_publicacao=12/11/1990>. Acesso em: 5 fev 2021.

135 do CTN passaria a configurar casos de responsabilidade objetiva, quando se sabe que, de acordo com a matriz de sua interpretação, as situações prefiguradas neste dispositivo tributário codificado se dirigem à contemplação de situações infracionais nas quais se requer a apuração de conduta infratora da parte do agente¹⁸⁰.

Coincidentemente, em ambos os casos, tanto no precedente do ano de 1990, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.386/SP, quanto no de 2020, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 647.563/PE, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que as circunstâncias fáticas não eram suficientes para atrair a incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária do sócio administrador. Nas duas situações, destacou-se a necessidade de que o sócio tenha efetivos poderes de gestão da empresa no momento da ocorrência do fato jurídico tributário e/ou da dissolução irregular da pessoa jurídica para que possa ser responsabilizado. Assim, foi feita uma advertência expressa no sentido de que a matriz de interpretação do diploma legal em análise presume a contemplação de situações infracionais em que haja a apuração da conduta infratora praticada pelo agente.

É justamente nessas “situações infracionais” e nessa “conduta infratora” que se concentra o critério material da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. A caracterização do verbo e do complemento que implicam a responsabilização tributária do administrador pode consistir em um ato comissivo ou omissivo, necessariamente ilícito, de natureza cível ou penal. Esse fato ilícito é o que provoca a intervenção do Estado no patrimônio pessoal do administrador e tem como consequência a imputação da responsabilidade tributária, sob os ditames de uma norma primária sancionadora.

Com efeito, os fatos ilícitos que costumavam ser praticados à época da publicação do Código Tributário Nacional em 1966 são diferentes daqueles cometidos por volta de 1990 e ainda mais diferentes dos que passaram a ser perpetrados em 2020. Apesar de o texto legal em análise ter se mantido o mesmo durante todos esses anos, a realidade social e a interpretação jurídica evoluíram significativamente na construção da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Para exemplificar essa evolução: antes, a maior parte dos ilícitos

¹⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 647.563/PE. Agravante: Comissão de Valores Mobiliários. Agravado: João de Andrade Lima. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Gurgel de Faria. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 11/11/2020. Publicado em: 17/11/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500025630&dt_publicacao=17/11/2020>. Acesso em: 6 fev 2021.

identificados correspondia à inadimplência tributária¹⁸¹ ou à dissolução irregular da pessoa jurídica¹⁸², sendo certo que a falta de recolhimento dos tributos consistia em infração à lei apta a ensejar a responsabilidade tributária do sócio-gerente¹⁸³; posteriormente, os fatos ilícitos assumiram contornos mais espessos, como o caso em que houve apropriação de crédito fiscal de ICMS destacado em notas fiscais destinadas a outros contribuintes ou que não se referiam a efetivas operações de circulação de mercadorias¹⁸⁴, consolidando-se o entendimento de que o inadimplemento da obrigação tributária por si só não se caracteriza como infração legal suficiente para gerar a responsabilidade tributária do administrador¹⁸⁵,

¹⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 258.732/MG. Recorrente: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Recorrido: Maria Helena Carvalho Fernandes. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Garcia Vieira. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exm^{os}. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Exm^o. Sr. Ministro relator. Votaram com o Relator os Exm^{os}. Srs. Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira, José Delgado e Francisco Falcão. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 15/08/2000. Publicado em: 18/09/2000. Disponível em:

<scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000454508&dt_publicacao=18/09/2000>. Acesso em: 6 fev. 2021.

¹⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.289.471/PE. Agravante: Josimar Henrique da Silva e outro. Agravado: Fazenda Nacional. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque". Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 28/02/2012. Publicado em: 12/04/2012. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201102569313&dt_publicacao=12/04/2012>. Acesso em: 7 fev 2021.

¹⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 314.836/RS. Agravante: Roberto Sidney Davis Junior e outro. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Garcia Vieira. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exm^{os}. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Exm^o. Sr. Ministro Relator. Votaram com o Relator os Exm^{os}. Srs. Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e José Delgado. Ausente, justificadamente, o Exm^o. Sr. Ministro Francisco Falcão. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 25/09/2000. Publicado em: 30/10/2000. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000608254&dt_publicacao=30/10/2000>. Acesso em: 6 fev 2021.

¹⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.232.468/RS. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Jamel Ali el Bacha e outro. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministra Assusete Magalhães. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Herman Benjamin. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 08/06/2020. Publicado em: 10/06/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100009581&dt_publicacao=10/06/2020>. Acesso em: 6 fev 2021.

¹⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Enunciado: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". Precedentes: AgRg no Ag 1.093.097-MS (2^a T, 09.06.2009 – DJe 23.06.2009); AgRg no Ag 1.247.879-PR (1^a T, 18.02.2010 – DJe 25.02.2010); AgRg nos EREsp 471.107-MG (1^a S, 22.09.2004 – DJ 25.10.2004); AgRg no REsp 586.020-MG (1^a T, 11.05.2004 – DJ 31.05.2004); AgRg no REsp 920.470-MG (1^a T, 21.08.2007 – DJ 06.09.2007); AgRg no REsp 952.762-SP (2^a T, 25.09.2007 – DJ 05.10.2007); AgRg no REsp 1.082.881-PB (2^a T, 18.08.2009 – DJe 27.08.2009); EREsp 174.532-PR (1^a S, 18.06.2001 – DJ 20.08.2001); EREsp 374.139-RS (1^a S, 10.11.2004 – DJ 28.02.2005); REsp 513.912-MG (2^a T, 07.06.2005 – DJ 1^o.08.2005); REsp 573.849-PR (2^a T, 26.09.2006 – DJ

assim como o esclarecimento de que a falência anotada na ficha cadastral sem prova de qualquer ato falimentar fraudulento é modo regular de dissolução da sociedade e que a existência de débitos tributários pela pessoa jurídica não é suficiente para o redirecionamento da execução fiscal¹⁸⁶.

Mais uma vez, a análise de acórdãos recentes permitiu reunir alguns exemplos de fatos concretos que deram ensejo à incidência da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Esse levantamento reforça a compreensão acerca da sua materialidade e a visualização da sua aplicação. Foram reunidos os seguintes casos: 1) caso em que a pessoa jurídica não declarou as contribuições previdenciárias incidentes sobre as folhas de salário dos seus empregados, oportunidade em que se descobriu que os salários eram pagos aos empregados a título de aluguel, taxas de manutenção de clube, contas telefônicas e outras despesas domésticas, a fim de sonegar à administração tributária a informação sobre a existência do crédito tributário, sendo certo que o sócio responsabilizado havia exercido o cargo de Diretor Vice-Presidente, na qualidade de membro do Conselho Executivo, com prerrogativas para movimentar valores em conta corrente, efetuar saques, autorizar débitos, transferências e pagamentos, além do poder geral de administração, no período da ocorrência dos fatos geradores¹⁸⁷; 2) caso em que a empresa devedora de tributos deixou de funcionar no endereço constante dos assentamentos da junta comercial, de modo que a ausência do procedimento de dissolução e a inexistência de processo de falência por eventual

20.10.2006); REsp 801.659-MG (2ª T, 10.04.2007 – DJ 20.04.2007); REsp 804.441-MG (1ª T, 16.08.2007 – DJ 24.09.2007); e REsp 887.411-RJ (1ª T, 10.04.2007 – DJ 23.04.2007). Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 24.3.2010. Publicado em: 13.5.2010, ed. 576. Republicado em: 19.5.2010, ed. 580. Disponível em: <www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 6 fev 2021.

¹⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.851.501/SP. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorridos: Ricardo Ferreira de Souza e Silva; Ricardo Ancede Gribel; Massa Falida Do Banco Santos, representada por: Vanio Cesar Pickler Aguiar - Administrador. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)”. Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão”. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 18/02/2020. Publicado em: 13/05/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201903591868&dt_publicacao=13/05/2020>. Acesso em: 06 fev 2021.

¹⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.470.889/SP. Agravante: Jeffrey Copeland Brantly, Advogados: Rodrigo Barreto Cogo - SP164620A e José Roberto de Castro Neves e outro(s) - SP264112A. Agravado: Fazenda Nacional. Interes.: Olavo Egydio Monteiro de Carvalho. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Gurgel de Faria. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 05/10/2020. Publicado em: 09/10/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900781325&dt_publicacao=09/10/2020>. Acesso em: 12 abr 2021.

insolvabilidade configuraram a presunção de que os sócios se apropriaram dos ativos, em operação de confusão patrimonial, feita à custa do passivo em aberto e em comprometimento da garantia dos credores¹⁸⁸; 3) caso em que o administrador da pessoa jurídica descumpriu a obrigação de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e a sua dissolução¹⁸⁹; 4) caso em que houve confusão do patrimônio das pessoas jurídicas e dos seus administradores, com transferência de bens entre as empresas e os seus sócios, além da utilização do mesmo endereço para várias empresas, algumas delas constituídas sem qualquer patrimônio, outras com encerramento irregular, deixando um passivo milionário, dando continuidade às atividades por nova empresa, a partir de denominação social semelhante e atuação no mesmo segmento econômico, evidenciando o propósito de sonegação fiscal¹⁹⁰; 5) caso em que a pessoa jurídica não repassou ao Instituto Nacional do Seguro Social as contribuições previdenciárias que haviam sido descontadas do salário dos empregados direto da folha de pagamento, cujo ato omissivo por parte dos administradores da pessoa jurídica foi caracterizado como ilícito suficiente para justificar o

¹⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.667.994/SP. Agravante: Amadeu Gonçalves Filho, Advogado: Armando Francisco Cardoso Junior - SP231547. Agravado: Fazenda Nacional. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 25/08/2020. Publicado em: 09/09/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000418916&dt_publicacao=09/09/2020>. Acesso em: 13 abr 2021.

¹⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.513.226/RJ. Agravante: João Candido Portinari, Advogados: Felipe Zeraik - RJ030397, Fábio Zeraik - RJ137830 e outro(s). Agravado: Fazenda Nacional. Interes.: Candido Portinari Servicos Industria e Comercio LTDA – ME. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 10/12/2019. Publicado em: 19/12/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901428236&dt_publicacao=19/12/2019>. Acesso em: 13 abr 2021.

¹⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.790.373 - PE (2019/0002251-5). Agravante: Roberto Willy Heimpel, Advogados: Maria Lucia Lins Conceição e outro(s) - PE001034A, Thiago Araújo Furtado de Oliveira - PE034817. Agravado: Fazenda Nacional. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/12/2019. Publicado em: 19/12/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900022515&dt_publicacao=19/12/2019>. Acesso em: 13 abr 2021.

redirecionamento da execução fiscal aos sócios-gerentes¹⁹¹; e 6) caso em que os administradores da pessoa jurídica incorreram em omissão de receita, conforme previsto na Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 42¹⁹², ante a movimentação de mais de R\$ 8.000.000,00 sem justificarem a origem desse valor, o que configura crime tributário, fundado na Lei nº 8.137/1990, em seu artigo 2º, inciso I¹⁹³, dando ensejo à responsabilização tributária dos sócios-gerentes mesmo após a regular extinção da sociedade, pela via do distrato, com arquivamento na Junta Comercial do Estado¹⁹⁴.

¹⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.732.057/SP (2018/0066987-0). Embargantes: Juan Jose Campos Alonso e José Paz Vazquez, Advogados: José Vicente Cêra Júnior - SP155962, Gabriella Rosa Bresciani Rigo - SP299069, Ariela Szmuszkowicz e outro(s) - SP328370. Embargado: Fazenda Nacional. Interes.: Ibéria Indústria de Embalagens LTDA, Advogados: Alessandra Camargo Ferraz - SP242149, Marcelo Pastorello - SP299680. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Francisco Falcão (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Assusete Magalhães". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 26/03/2019. Publicado em: 22/04/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800669870&dt_publicacao=22/04/2019>. Acesso em: 13 abr 2021.

¹⁹² "Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações". *In*: BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, 27 de dezembro de 1996. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 30/12/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 14 abr 2020.

¹⁹³ "Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo". *In*: BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 27 de dezembro de 1990. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 28/12/1990. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 14 abr 2020.

¹⁹⁴ "[...] Na extinção da sociedade, por formalização regular via distrato arquivado na Junta Comercial do Estado, não é examinada a responsabilidade dos sócios administradores sobre eventual infração à norma legal, cingindo-se à verificação da validade da documentação apresentada, tais como certidões negativas de débitos tributários e regularidade do FGTS. Mesmo que regular o procedimento para a extinção da empresa, observa-se que o sócio-gerente remanesce ainda como responsável por obrigações tributárias, decorrentes de atos praticados com infração à lei, inscritas após a dissolução da sociedade. Nesse panorama, observando-se que na hipótese cogita-se de alegada responsabilização de sócio-gerente pela prática de ato efetivado com ofensa à norma legal, tem-se de rigor o prosseguimento da execução fiscal, com a análise da alegação da Fazenda de imputação ao sócio-gerente indicado da prática do ato constante do art. 42 da Lei n. 9.430/1996. Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para determinar o prosseguimento da execução fiscal. [...]". BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.636.735/RS (2016/0290986-7). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Top Comércio Consultoria e Cobrança Ltda, Advogado: sem representação nos autos - SE000000M. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a). Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 16/08/2018. Publicado em: 27/08/2018. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201602909867&dt_publicacao=27/08/2018>. Acesso em: 14 abr 2021.

3.5 Do Critério Material da Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária do Administrador aos Aspectos Polêmicos quanto à sua Caracterização

A explanação acerca dos fatos concretos que preenchem o critério material da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador desperta um olhar crítico a respeito dos aspectos polêmicos quanto à sua caracterização. A reunião de exemplos das condutas ilícitas perpetradas pelos administradores das pessoas jurídicas que implicam a responsabilização tributária permite que se faça uma análise técnica a respeito da subsunção desses fatos aos ditames legais. Afinal, quando o Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, determina que os diretores, os gerentes e os representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, ele direciona a interpretação do texto e a construção da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador, de modo que a sua exacerbação pode violar princípios basilares do Sistema Tributário Nacional.

A princípio, esse olhar crítico e essa análise técnica impulsionam uma reflexão sobre os seguintes pontos: i) a legalidade da responsabilização tributária do administrador nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica (se essa hipótese pode ser respaldada no próprio CTN, em seu artigo 135, inciso III, ou se foi acrescida pela jurisprudência); ii) o momento em que o sócio deve estar na administração da sociedade para poder ser responsabilizado (se na data em que ocorreu o fato jurídico que resultou na obrigação tributária a ser adimplida, ou na data em que eventualmente se dê a dissolução irregular da pessoa jurídica, ou em ambas as datas); iii) a legitimidade do redirecionamento da execução fiscal ao administrador por dissolução irregular da pessoa jurídica nos casos de dívida ativa não-tributária (se a dissolução irregular da pessoa jurídica justifica o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da empresa nos casos de dívida ativa não-tributária ou se só é admissível nos casos de dívida ativa tributária); iv) a possibilidade de a legislação ordinária disciplinar hipóteses de responsabilização tributária do administrador da pessoa jurídica (se o critério material da hipótese da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador está adstrito ao previsto no CTN, em seu artigo 135, inciso III, ou se é possível ser retratado por outros diplomas legais); v) a viabilidade de redirecionamento da execução fiscal pela prática de infração à lei com fundamento apenas no oferecimento de denúncia por crime supostamente praticado pelos administradores (se a existência de ação penal contra o administrador é suficiente para promover a sua responsabilização tributária ou se é preciso que haja a

demonstração cabal dos pressupostos consignados no CTN, em seu artigo 135, inciso III); vi) a delimitação do tipo de ato ilícito, infracional ou corruptivo que dá ensejo à responsabilização tributária do administrador (se a responsabilidade tributária do administrador só pode ser decorrente do ato de infração à lei do qual resulte diretamente a obrigação tributária ou se é possível que decorra de ato infracional praticado em momento posterior ao surgimento do crédito tributário que inviabilize a cobrança do devedor original); vii) o prazo prescricional para promover o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da pessoa jurídica (se são cinco anos a contar da ocorrência do fato jurídico tributário ou do eventual ato ilícito ou ainda da citação da pessoa jurídica); e viii) a quem cabe o ônus da prova acerca da ocorrência das circunstâncias previstas no artigo 135 do CTN (se ao Fisco ou ao administrador da empresa).

Todos esses pontos foram objetos de análise pelo STJ, que já vinha avançando na uniformização dos entendimentos a serem adotados pelos demais Tribunais de Justiça. A título de exemplo, foi publicado o enunciado da Súmula nº 353 do STJ no sentido de que as disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (por via de consequência, não há de se cogitar da aplicação da responsabilidade tributária do administrador prevista no CTN, em seu artigo 135, inciso III, no caso de a pessoa jurídica deixar de recolher as contribuições ao FGTS, até mesmo pela natureza trabalhista, e não tributária, nem previdenciária, dessas contribuições)¹⁹⁵. Adiante, foi publicado o enunciado da Súmula nº 430 do STJ no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica não gera a responsabilidade tributária do administrador (por mais que a inadimplência configure um ato contrário à lei, ela qualifica o sujeito passivo da obrigação tributária, que no caso é a pessoa jurídica, não seus sócios, caracterizando-se como simples mora do contribuinte, sob a qual já incidem os encargos de multa, juros e correção monetária)¹⁹⁶.

¹⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 353. Enunciado: “As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS”. Precedentes: AgRg no Ag 594.464-RS (2ª T, 23.08.2005 – DJ 06.02.2006); REsp 396.275-PR (1ª T, 1º.10.2002 – DJ 28.10.2002); REsp 438.116-DF (2ª T, 25.04.2006 – DJ 12.06.2006); REsp 610.595-RS (2ª T, 28.06.2005 – DJ 29.08.2005); REsp 837.411-MG (2ª T, 26.09.2006 – DJ 19.10.2006); REsp 898.274-SP (1ª T, 28.08.2007 – DJ 1º.10.2007); e REsp 981.934-SP (2ª T, 06.11.2007 – DJ 21.11.2007). Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 11.6.2008. Publicado em: 19.6.2008, ed. n. 164. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=S%DAMULA+353&tipo=sumula+ou+su&b=SUNT&thesaurus=JURIDICOf>. Acesso em: 6 fev 2021.

¹⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Enunciado: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Precedentes: AgRg no Ag 1.093.097-MS (2ª T, 09.06.2009 – DJe 23.06.2009); AgRg no Ag 1.247.879-PR (1ª T, 18.02.2010 – DJe 25.02.2010); AgRg nos EREsp 471.107-MG (1ª S, 22.09.2004 – DJ 25.10.2004); AgRg no REsp 586.020-MG (1ª T, 11.05.2004 – DJ 31.05.2004); AgRg no REsp 920.470-MG (1ª T, 21.08.2007 – DJ 06.09.2007); AgRg no

No que diz respeito à responsabilização tributária do administrador nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, foi publicado o enunciado da Súmula nº 435 do STJ, em 13/05/2010, com a seguinte determinação: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”¹⁹⁷. Como é de se esperar de um entendimento sumulado, vários precedentes respaldaram o enquadramento da dissolução irregular como hipótese de incidência do comando normativo do CTN, em seu artigo 135, inciso III, sob o argumento de que o descumprimento da atualização dos registros empresariais e comerciais, especialmente quanto à localização da empresa e à sua dissolução, consiste em infração à lei, a exemplo do previsto no Código Civil, em seus artigos 1.150 e 1.151, na Lei nº 8.934/1994, em seus artigos 1º, 2º e 3º, bem como no próprio CTN, em seu artigo 127¹⁹⁸. Ainda assim, a interpretação que prevalece nas searas

REsp 952.762-SP (2ª T, 25.09.2007 – DJ 05.10.2007); AgRg no REsp 1.082.881-PB (2ª T, 18.08.2009 – DJe 27.08.2009); EREsp 174.532-PR (1ª S, 18.06.2001 – DJ 20.08.2001); EREsp 374.139-RS (1ª S, 10.11.2004 – DJ 28.02.2005); REsp 513.912-MG (2ª T, 07.06.2005 – DJ 1º.08.2005); REsp 573.849-PR (2ª T, 26.09.2006 – DJ 20.10.2006); REsp 801.659-MG (2ª T, 10.04.2007 – DJ 20.04.2007); REsp 804.441-MG (1ª T, 16.08.2007 – DJ 24.09.2007); e REsp 887.411-RJ (1ª T, 10.04.2007 – DJ 23.04.2007). Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 24.3.2010. Publicado em: 13.5.2010, ed. 576. Republicado em: 19.5.2010, ed. 580. Disponível em: <www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 6 fev 2021.

¹⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Enunciado: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Precedentes: EREsp 716.412-PR (1ª S, 12.09.2007 – DJe 22.09.2008); EREsp 852.437-RS (1ª S, 22.10.2008 – DJe 03.11.2008); REsp 738.502-SC (1ª T, 18.10.2005 – DJ 14.11.2005); REsp 944.872-RS (1ª T, 04.09.2007 – DJ 08.10.2007); AgRg no REsp 1.023.213-SC (1ª T, 24.11.2009 – DJe 02.12.2009); AgRg no Ag 1.247.879-PR (1ª T, 18.02.2010 – DJe 25.02.2010); REsp 980.150-SP (2ª T, 22.04.2008 – DJe 12.05.2008); REsp 953.956-PR (2ª T, 12.08.2008 – DJe 26.08.2008); e REsp 1.129.244-PR (2ª T, 05.11.2009 – DJe 20.11.2009). Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 14.4.2010. Publicado em: 13.5.2010. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEMA0>. Acesso em: 6 fev 2021.

¹⁹⁸ **Código Civil**: “Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária”. “Art. 1.151. O registro dos atos sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente será requerido pela pessoa obrigada em lei, e, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado. [...]”. In: BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 11.1.2002. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 6 fev 2021. **Lei nº 8.934/1994**: “Art. 1º. O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, observado o disposto nesta Lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais, estaduais e distrital, com as seguintes finalidades: I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei; II - cadastrar as empresas nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes; III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento”. “Art. 2º Os atos das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei”. “Art. 3º Os serviços do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins serão exercidos, em todo o território nacional, de maneira uniforme, harmônica e interdependente, pelo Sistema Nacional de Registro de Empresas Mercantis (Sinrem), composto pelos seguintes órgãos: I - o Departamento Nacional de Registro Empresarial e Integração,

judicial e administrativa é a de que essa hipótese de incidência não foi contemplada no texto do CTN, em seu artigo 135, inciso III, ao prever os “atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos”, mas sim que foi acrescida pela jurisprudência do STJ¹⁹⁹.

Além disso, por mais que se reconheça que a dissolução irregular da pessoa jurídica consista em infração à lei, por violar as formalidades previstas no Código Civil e na Lei de Recuperação Judicial, Extrajudicial e Falência, há de se atentar para o fato de que ela não resulta em qualquer obrigação tributária, o que ela provoca é a maior dificuldade para o adimplemento de uma obrigação tributária pré-existente. Se a interpretação que se der à materialidade disciplinada pelo CTN, em seu artigo 135, inciso III, comportar a dissolução

órgão central do Sinrem, com as seguintes funções: a) supervisora, orientadora, coordenadora e normativa, na área técnica; b) supletiva, na área administrativa; II - as Juntas Comerciais, como órgãos locais, com funções executora e administradora dos serviços de registro”. In: BRASIL. Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências. Brasília, 18 de novembro de 1994. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 21.11.1994. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934compilado.htm>. Acesso em: 06 fev 2021. **Código Tributário Nacional**: “Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante. § 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. § 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior”. In: BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 06 fev 2021.

¹⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.667.994/SP. Agravante: Amadeu Gonçalves Filho, Advogado: Armando Francisco Cardoso Junior - SP231547. Agravado: Fazenda Nacional. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 25/08/2020. Publicado em: 09/09/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000418916&dtpublicacao=09/09/2020>. Acesso em: 13 abr 2021. E BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10980.723628/2009-91. Acórdão nº 1201-004.346. Recorrente: Reflorestadora Ove LTDA. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Efigênio de Freitas Júnior. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a responsabilidade solidária da recorrente Maria Cristina Mourão Veloso. (documento assinado digitalmente) Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Presidente (documento assinado digitalmente) Efigênio de Freitas Júnior - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (suplente convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 16/10/2020. Publicado em: 06/11/2020. Disponível em: <acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980723628200991_6291683.pdf>. Acesso em: 09 abr 2021.

irregular da pessoa jurídica, certamente não haverá de se questionar a legalidade da responsabilização tributária do administrador mediante o redirecionamento da execução fiscal. Contudo, se for reconhecido o acréscimo dessa hipótese de incidência pela jurisprudência do STJ, a ponto de a dissolução irregular da pessoa jurídica configurar um novo critério material, não previsto em lei em sentido estrito, remanescerá o questionamento acerca da legalidade da sua instituição pela via jurisprudencial, notadamente por se tratar de matéria amparada pelo princípio da estrita legalidade tributária, consoante o preconizado pelo próprio CTN, em seu artigo 97, inciso III²⁰⁰.

Ademais, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.017.732/RS, em 07/04/2008, sob a relatoria da Ministra Eliana Calmon, chegou a se pronunciar no sentido de que a hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica não exige a comprovação da atuação dolosa por parte dos sócios para redirecionar a execução fiscal. Ainda que a atividade comercial esteja sendo realizada em outro endereço, o fato de os seus registros não estarem atualizados na Junta Comercial já seria suficiente para macular pela informalidade ou pela clandestinidade a atuação da pessoa jurídica. Com base nessas premissas, assegurou-se que o mero indício da dissolução irregular da empresa já autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra o administrador:

[...] Entendo diferentemente da Corte de origem, pois tenho que uma empresa não pode funcionar sem que o endereço de sua sede ou do eventual estabelecimento se encontre atualizado na Junta Comercial e perante o órgão competente da Administração Tributária, sob pena de se macular o direito de eventuais credores, in casu, a Fazenda Pública, que se verá impedida de localizar a empresa devedora para cobrança de seus débitos tributários. Isso porque o art. 127 do CTN impõe ao contribuinte, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o seu domicílio tributário, que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, é, via de regra, o lugar da sua sede. Assim, presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular. No direito comercial, há que se valorizar a aparência externa do estabelecimento comercial, não se podendo, por mera suposição de que a empresa poderia estar operando em outro endereço, sem que tivesse ainda comunicado à Junta Comercial, obstar o direito de crédito da Fazenda Pública. Ainda que a atividade comercial esteja sendo realizada em outro endereço, maculada está pela informalidade, pela clandestinidade. Assim, entendo presentes indícios de dissolução irregular, e neste caso, é firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que, nesta hipótese, não há que se exigir comprovação da atuação dolosa, com fraude ou excesso de poderes, por parte dos sócios, para se

²⁰⁰ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo”. *In*: BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 13 jan 2020.

autorizar o redirecionamento da execução fiscal. Necessário apenas que haja indícios da dissolução irregular. Portanto, reconhecida a ocorrência da dissolução irregular da empresa é legítimo o redirecionamento da execução contra os sócios²⁰¹.

Contudo, há autores que sustentam que a dissolução irregular da pessoa jurídica só pode vir a fundamentar a responsabilização tributária do administrador se houver a comprovação de que ele tenha praticado atos corruptivos. O dolo ou a culpa do administrador é o que caracterizaria o ato abusivo e justificaria o redirecionamento da execução fiscal, afastando a responsabilidade objetiva nos casos em que a dissolução irregular tenha se dado pela ausência de condições de cumprir com as obrigações tributárias pendentes. Inclusive, chegam a defender que não se deve admitir a responsabilização tributária do administrador quando a dissolução irregular for motivada pela inadimplência²⁰².

No que concerne ao momento em que o sócio deve estar na administração da sociedade para poder ser responsabilizado, a matéria foi afetada ao rito dos Recursos Repetitivos, no Tema nº 981, consoante Proposta de Afetação no Recurso Especial nº 1.645.333/SP, publicada em 24/08/2017, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria da Ministra Assusete Magalhães²⁰³. Em outra oportunidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se pronunciou a respeito da matéria e fez consignar que: “não se discute se a responsabilidade deve recair sobre o sócio com poderes de administração, mas sim a data em que ele deve estar na administração da sociedade: i) na data da dissolução, ii) na data do fato gerador, ou iii) em ambas, data do fato gerador e da dissolução irregular”²⁰⁴. Por sua vez, o STJ dicotomizou a problemática em duas vias:

²⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.017.732/RS. Recorrente: Fazenda Nacional, Procurador: Ricardo Py Gomes Da Silveira e outro (s). Recorrido: Bohnert e Bohnert LTDA, Advogado: sem representação nos autos. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) votaram com a Sra. Ministra Relatora. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 25/03/2008. Publicado em: 07/04/2008. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200703038203&dt_publicacao=07/04/2008>. Acesso em: 19 abr 2021.

²⁰² BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 238.

²⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Proposta de Afetação no Recurso Especial nº 1.645.333/SP (2016/0320985-6). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Won Telecom Comércio de Equipamentos e Celulares LTDA. Órgão Julgador: Primeira Seção. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, decidir afetar o recurso ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24, de 28/09/2016), nos termos da proposta de afetação apresentada pela Sra. Ministra Assusete Magalhães. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes e Benedito Gonçalves votaram com a Sra. Ministra Relatora. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 09/08/2017. Publicado em: 24/08/2017. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603209856&dt_publicacao=24/08/2017>. Acesso em: 09 abr 2021.

²⁰⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10980.723628/2009-91. Acórdão nº 1201-004.346. Recorrente: Reflorestadora Ove LTDA. Interessado: Fazenda Nacional. Relator:

À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido²⁰⁵.

Por mais que essa dicotomia ainda não tenha sido solucionada, já é possível afirmar com segurança que não se admite a autorização do redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que tenha exercido poderes de administração da sociedade apenas na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida e tenha deixado de exercer esses poderes de gerência na data da dissolução irregular. Essa assertiva advém de uma lógica analítica dedutiva, mediante um juízo de exclusão. Não por acaso, o STJ, no julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.611500/SC, publicado em 18/03/2019, sob a relatoria do Ministro Francisco Falcão, já adiantou e fez consignar a seguinte diretriz:

[...] após alguma oscilação na jurisprudência deste Tribunal, a Segunda Turma pacificou entendimento no sentido de que, se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade por ocasião do fato gerador do crédito tributário. Confirmam-se estes precedentes: AgInt no AREsp 868.622/SC, Rel. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª

Efigênio de Freitas Júnior. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a responsabilidade solidária da recorrente Maria Cristina Mourão Veloso. (documento assinado digitalmente) Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Presidente (documento assinado digitalmente) Efigênio de Freitas Júnior - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (suplente convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 16/10/2020. Publicado em: 06/11/2020. Disponível em: <acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980723628200991_6291683.pdf>. Acesso em: 09 abr 2021.

²⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Proposta de Afetação no Recurso Especial nº 1.645.333/SP (2016/0320985-6). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Won Telecom Comércio de Equipamentos e Celulares LTDA. Órgão Julgador: Primeira Seção. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, decidir afetar o recurso ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24, de 28/09/2016), nos termos da proposta de afetação apresentada pela Sra. Ministra Assusete Magalhães. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes e Benedito Gonçalves votaram com a Sra. Ministra Relatora. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 09/08/2017. Publicado em: 24/08/2017. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603209856&dt_publicacao=24/08/2017>. Acesso em: 09 abr 2021.

região), Segunda Turma, julgado em 12/4/2016, DJe 19/4/2016 - grifo nosso; AgRg no REsp 1.545.342/go, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015²⁰⁶.

Caminha-se no sentido de que o pedido de redirecionamento da execução fiscal possa ser autorizado contra o sócio administrador da pessoa jurídica na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência, ainda que ele não tenha exercido poderes de gestão na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido. Em outras palavras, a responsabilização tributária deve recair sobre o sócio administrador da pessoa jurídica no momento do da dissolução irregular ou de outro apto a presumir sua ocorrência independentemente da data do surgimento da obrigação tributária ou da data de vencimento da exação. Como a dissolução irregular consiste em ato infracional desvinculado da obrigação tributária, seria irrelevante a investigação sobre quem exercia a gerência da empresa na data de ocorrência do fato jurídico tributário.

No tocante ao redirecionamento da execução fiscal ao administrador por dissolução irregular da pessoa jurídica nos casos de dívida ativa não-tributária, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.371.128/RS, publicado em 17/09/2014, na qualidade de Recurso Representativo da Controvérsia, diante da afetação da matéria ao rito dos Recursos Repetitivos, sob o Tema nº 630, fixou a seguinte tese jurídica: “Em Execução Fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente”²⁰⁷. Argumentou-se que não haveria como admitir que o mesmo fato jurídico “dissolução irregular” fosse considerado ilícito suficiente para o

²⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.611.500/SC. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Jaime de Castro Ramos, Advogado: Marco Tulio Bastos Pereira - SC014204. Interes.: HB Promoções e Eventos LTDA. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)”. Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 12/03/2019. Publicado em: 18/03/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201601753082&dt_publicacao=18/03/2019>. Acesso em: 18 abr 2021.

²⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.371.128/RS. Recorrente: Agência Nacional De Telecomunicações – ANATEL, representado por: Procuradoria-Geral Federal. Recorrido: Associação Comunitária e Cultural Amigos da Glória, Advogado: sem representação nos autos. Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial e indeferiu os pedidos de intervenção no feito formulados pela Fazenda Nacional, Banco Central do Brasil e Defensoria Pública da União, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator”. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Ari Pargendler. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 10/09/2014. Publicado em: 17/09/2014. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300497558&dt_publicacao=17/09/2014>. Acesso em: 19 abr 2021.

redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o fosse para o de débito não tributário, resgatando o antigo brocardo latino “onde existe a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de direito” (“*Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio*”). Por fim, alegou-se que o suporte dado pelo CTN, em seu artigo 135, inciso III²⁰⁸, no âmbito tributário, é dado pelo Decreto nº 3.708/1919, em seu artigo 10²⁰⁹, e pela Lei nº 6.404/1978, em seu artigo 158²¹⁰, no âmbito não-tributário, e que não haveria a exigência de dolo em nenhum desses casos, pois o próprio Código Civil, em seu artigo 1.016²¹¹, asseguraria que a responsabilização do sócio advém da mera culpa no desempenho de suas funções.

Ao fazer uma breve incursão no histórico da Súmula nº 435 do STJ, constatou-se que todos os precedentes que a subsidiam têm respaldo no artigo 135 do CTN. Adiante, foi pontuado que o conteúdo do artigo 135 do CTN é idêntico ao do artigo 10 do Decreto nº 3.708/1919: “ambos trazem a previsão de que os atos praticados (obrigações contraídas em

²⁰⁸ “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. *In*: BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 20 abr 2021.

²⁰⁹ “Art. 10. Os socios gerentes ou que derem o nome á firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei”. *In*: BRASIL. Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. Rio de Janeiro, 10 de janeiro de 1919. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 15.1.1919. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d3708.htm>. Acesso em: 20 abr 2021.

²¹⁰ “Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto. § 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral. § 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles. § 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres. § 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável. § 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto. *In*: BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 17.12.1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 20 abr 2021.

²¹¹ “Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”. *In*: BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 11.1.2002. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 20 abr 2021.

nome da sociedade, inclusive as tributárias) com excesso de poder (mandato), violação à lei, contrato ou estatutos sociais ensejam a responsabilização dos sócios para com terceiros (redirecionamento)". Por analogia, chegou-se à conclusão de que não se pode conceber que a dissolução irregular da sociedade seja considerada "infração à lei" para efeito do artigo 135 do CTN e não o seja para efeito do artigo 10 do Decreto nº 3.708/1919:

Portanto, não restam dúvidas de que a melhor posição a ser firmada por esta Corte é a de que, em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente. No primeiro caso, por aplicação do art. 135, do CTN. No segundo caso, por aplicação do art. 10, do Decreto n. 3.708/1919 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA, visto que para as dívidas não tributárias, não se aplica o art. 135, do CTN, consoante conhecida jurisprudência desta Casa (v.g. REsp 1362797 / RN; AgRg no AREsp 262795 / RS; AgRg no AREsp 242114 / PB; REsp 1342314 / AL; AgRg no AREsp 117766 / PE e Súmula n. 353/STJ: "As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS")²¹².

Há de se reconhecer que é obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, inclusive os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e os referentes à dissolução da sociedade. Também é preciso atentar para o fato de que as quatro Turmas do STJ que tratam de executivos civis e fiscais consolidaram o entendimento no sentido de permitir a responsabilização dos sócios em dívidas ativas não tributárias quando constatada a ocorrência de dissolução irregular. A questão é que não se pode olvidar que não é qualquer ilícito que justifica o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da sociedade e que a expansão do rol das suas hipóteses de incidência pode paulatinamente comprometer as garantias da separação patrimonial e da personalidade jurídica²¹³.

A matéria ganha ainda mais contornos quando se depara com o disposto na lei que disciplina a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, a Lei nº 6.830/1980, mais precisamente em seu artigo 4º, § 2º, no sentido de que "à Dívida Ativa da Fazenda Pública, de

²¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.371.128/RS. Recorrente: Agência Nacional De Telecomunicações – ANATEL, representado por: Procuradoria-Geral Federal. Recorrido: Associação Comunitária e Cultural Amigos da Glória, Advogado: sem representação nos autos. Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial e indeferiu os pedidos de intervenção no feito formulados pela Fazenda Nacional, Banco Central do Brasil e Defensoria Pública da União, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator". Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Ari Pargendler. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 10/09/2014. Publicado em: 17/09/2014. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300497558&dt_publicacao=17/09/2014>. Acesso em: 19 abr 2021.

²¹³ PAULSEN, Leandro; ÀVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 239.

qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial”²¹⁴. Esse dispositivo por si só admitiria a extensão da aplicação do artigo 135 do CTN a toda e qualquer Dívida Ativa, de natureza tributária ou não tributária. Apesar de a ampliação da responsabilidade do administrador a dívidas não-tributárias ser legítima, é preciso levar em consideração as peculiaridades de cada caso concreto para que a subsunção do fato à norma possa ser direcionada pelos efeitos que eventual ato ilícito praticado pelo administrador venha a causar no adimplemento do crédito da Fazenda Pública e na execução da Dívida Ativa.

Em relação à possibilidade de a legislação ordinária disciplinar hipóteses de responsabilização tributária do administrador da pessoa jurídica, a Corte Especial do STJ, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Especial nº 1.419.104/SP, publicado em 15/08/2017, sob a relatoria do Ministro Og Fernandes, fez consignar que se trata de matéria reservada à lei complementar desde a ordem constitucional de 1967. Esse entendimento levou à declaração de inconstitucionalidade formal pretérita do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, que previa a responsabilidade tributária solidária entre a sociedade empresária e os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do IPI e do IRRF, independentemente dos requisitos previstos no artigo 135 do CTN, que exige a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Nesse ponto, convém transcrever os argumentos suscitados pela Fazenda Nacional:

Defende a Fazenda Nacional que a responsabilidade dos sócios-gerentes e demais pessoas com poderes de gestão em caso de débitos relativos ao IR-Fonte é solidária, por força da literalidade do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979, não havendo a necessidade de se comprovar a ocorrência de infração à lei. Sustenta que o suporte de validade dessa responsabilidade encontra-se no art. 124, II, do CTN, no sentido de que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei, bem como no art. 135 do CTN, uma vez que a ausência de recolhimento do tributo retido na fonte, além de infração à lei, corresponde a crime previsto na legislação penal. Aduz, ainda, que são responsáveis pelo débito tributário tanto os administradores da época em que ocorreu o fato gerador do tributo não pago quanto aqueles que assumiram essa condição em momento posterior, e que, por essa razão, os sócios-gerentes e administradores têm legitimidade para integrar a lide no polo passivo da demanda²¹⁵.

²¹⁴ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, 22 de setembro de 1980. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 24.9.1980. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 20 abr 2021.

²¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Especial nº 1.419.104 - SP (2013/0382587-9). Recorrente: Fazenda Nacional, Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PR0000000. Recorridos: Kazuo Asada, Advogados: Leina Nagasse e outro(s) - SP169514, Lisandra Flynn Petti e outro(s) - SP257441; e Cooperativa dos Profissionais da Saúde (COOPERPAS-9) - em liquidação extrajudicial e outros, Advogado: Waldemar Cury Maluly Junior - SP041830. Interes.: Najat al Assal Mulky. Órgão Julgador:

Ao apreciar os argumentos suscitados pela parte recorrente, o STJ buscou identificar o fundamento de validade do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979. Ele assegurou que os artigos 124, 128 e 135 do Código Tributário Nacional devem ser interpretados de forma conjugada, razão pela qual a pessoa expressamente designada por lei para responder pelo crédito tributário precisa estar vinculada ao fato jurídico que deu ensejo à respectiva obrigação. No caso em debate, concluiu-se que a sociedade empresária é a pessoa que se encontrava vinculada ao fato jurídico tributário e que ela não se confundia com as pessoas que a integravam ou a gerenciavam.

Além disso, foi diagnosticado que o artigo 135 do CTN não reservou ao legislador ordinário a tarefa de especificar as hipóteses em que a responsabilidade tributária alcança os gestores da sociedade. Ao contrário, essas hipóteses foram expressamente delineadas na expressão “atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultem em obrigações tributárias”. Essa é a razão pela qual não se admite que uma lei ordinária venha a disciplinar as hipóteses de responsabilidade tributária do administrador nem venha a repetir ou reproduzir dispositivo de conteúdo já constante em lei complementar, ante a subsistência do vício formal de inconstitucionalidade.

Por fim, é importante atentar para o fato de que a eventual desconsideração da personalidade jurídica da empresa e o redirecionamento da execução fiscal aos seus administradores são matérias de índole infraconstitucional. A discussão dessa matéria com fundamento no artigo 10 do Decreto nº 3.708/1919 não prescinde do reexame do contexto fático-probatório e da exegese do Código Tributário Nacional, inexistindo questão constitucional a ser analisada. Nesse sentido, não haveria que se falar em violação à reserva de plenário para declaração da inconstitucionalidade do ato normativo do Poder Público, prevista no artigo 97 da Constituição Federal, tampouco na vedação ao afastamento da sua incidência, consignado na Súmula Vinculante nº 10 do Supremo Tribunal Federal²¹⁶.

Corte Especial. Relator: Ministro Og Fernandes. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, por unanimidade, declarar a inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/79, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Luis Felipe Salomão, Mauro Campbell Marques, Raul Araújo, Felix Fischer, Nancy Andrighi, Humberto Martins, Maria Thereza de Assis Moura, Napoleão Nunes Maia Filho e Jorge Mussi votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento a Sra. Ministra Maria Isabel Gallotti. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão, João Otávio de Noronha e Herman Benjamin. Convocada a Sra. Ministra Maria Isabel Gallotti. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 21/06/2017. Publicado em: 15/08/2017. Disponível em: <[scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao? num_registro=201303825879&dt_publicacao=15/08/2017](http://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201303825879&dt_publicacao=15/08/2017)>. Acesso em: 21 abr 2021.

²¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 841.506/SP. Recorrente: União, Procurador: Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Recorrido: Florestal Matarazzo LTDA, Adv.(a/s):

Quanto ao redirecionamento da execução fiscal pela prática de infração à lei com fundamento apenas no oferecimento de denúncia por crime supostamente praticado pelos administradores, a jurisprudência do STJ se consolidou pela sua impossibilidade. O fundamento utilizado foi o de que a existência de denúncia criminal não constitui demonstração cabal dos pressupostos consignados no CTN, em seu artigo 135, inciso III, ao que se toma a liberdade de acrescentar que a responsabilização tributária do administrador nesse caso também encontraria óbice nos princípios constitucionais da presunção de inocência, da segurança jurídica e do devido processo legal. Nesse passo, reiterou-se que o posicionamento pacificado no sentido de que “o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio é cabível apenas quando demonstrada a prática de ato com excesso de poder, infração à lei ou no caso de dissolução irregular da empresa”²¹⁷.

Já no que se refere à delimitação do tipo de ato ilícito, infracional ou corruptivo que dá ensejo à responsabilidade tributária do administrador, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.201.993/SP, publicado em 12/12/2019, na qualidade de Recurso Representativo da Controvérsia, diante da afetação da matéria ao rito dos Recursos Repetitivos, sob o Tema nº 444, assinalou que ele se caracteriza tanto como o ato de infração à lei do qual resulte diretamente a obrigação tributária, como o ato infracional praticado em momento posterior ao surgimento do crédito tributário que venha a inviabilizar a cobrança do devedor original²¹⁸. Em outra oportunidade, o STJ, no julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso

Alexandre Nasrallah e outro(a/s). Relator: Ministro Gilmar Mendes. Decisão Monocrática. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 15/10/2014. Publicado em: 21/10/2014. Disponível em: <portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=269055906&ext=.pdf>. Acesso em: 22 abr 2021.

²¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.819.771/PR (2019/0166802-4). Recorrente: Estado do Paraná, Procurador: Audrey Silva Kyt - PR044763. Recorrido: BSB Produtora de Equipamentos de Proteção Individual S.A, Advogado: Tiago Dias de Amorim - SP287715. Relator: Ministro Francisco Falcão. Órgão Julgador: Segunda Turma. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, não conhecer do recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 17/10/2019. Publicado em: 22/10/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901668024&dt_publicacao=22/10/2019>. Acesso em: 24 abr 2021.

²¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.201.993/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Casa do Sol Móveis e Decorações LTDA. Interessados - Amicus Curiae: Fazenda Nacional; Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF; Confederação Nacional dos Municípios - CNM; Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal; Estado de Santa Catarina. Órgão Julgador: Primeira Seção. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: "Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, após reformulação de votos dos Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Gurgel de Faria". Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 08/05/2019. Publicado em: 12/12/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1201993&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true >. Acesso em: 04 set 2020.

Especial nº 1.035.029/SP, publicado em 30/05/2019, fez consignar que a responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN “vincula-se sempre à ocorrência de verdadeiros ilícitos administrativos, somente configuráveis quando o seu agente pratica atos tributariamente relevantes tismados pela conduta ‘*ultra vires*’ ou de mágoa a dispositivo legal, contratual social ou estatutário”²¹⁹. O que se pode constatar é que a responsabilidade tributária do terceiro adviria da influência para o bom pagamento do tributo ou para a prestação de informações acerca do surgimento da obrigação tributária, razão pela qual passou a se propagar a tese de que a responsabilidade tributária do terceiro decorre do descumprimento de deveres próprios de colaboração para com o Fisco que tenham repercutido na ocorrência do fato jurídico tributário, no descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Pública.

Sobre o termo inicial do prazo prescricional de cinco anos para a realização do redirecionamento da execução fiscal ao administrador da empresa, o Superior Tribunal de Justiça, no próprio julgamento do Recurso Especial nº 1.201.993/SP, publicado em 12/12/2019, conforme mencionado acima, anunciou que a contagem pode se dar de duas formas: (i) a partir da citação da pessoa jurídica ou da sua negativa, quando o ato ilícito previsto no artigo 135 do CTN for precedente a essa diligência processual; ou (ii) a partir da realização do referido ato ilícito, quando a sua prática for subsequente à citação da pessoa jurídica. Essa distinção se deve à indispensabilidade de aferição sobre a existência ou não da possibilidade de pretensão contra os sócios-gerentes na data da citação da pessoa jurídica, seguindo-se com o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos voltados à cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional. Assim, o fator determinante é a data da prática do ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário e a sua demonstração pelo Fisco²²⁰.

²¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.035.029/SP. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: SCHIO - Beretta Brasil Industria de Calçados LTDA e LAAB Indústria e Comércio de Calçados LTDA. Interes.: Indústria e Comércio de Calçados LTDA. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Gurgel de Faria. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 27/05/2019. Publicado em: 30/05/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603321600&dt_publicacao=30/05/2019>. Acesso em: 24 abr 2021.

²²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.201.993/SP. Órgão Julgador: Primeira Seção. Relator: Min. Herman Benjamin. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Casa do Sol Móveis e Decorações LTDA. Interessados - Amicus Curiae: Fazenda Nacional; Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF; Confederação Nacional dos Municípios - CNM; Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal; Estado de Santa Catarina. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de

Por fim, é importante registrar que o ônus da prova no curso da execução fiscal acerca da ocorrência das circunstâncias previstas no artigo 135 do CTN depende de como se desenvolveu o processo administrativo para a elaboração da Certidão de Dívida Ativa (CDA): se o administrador da pessoa jurídica participou do processo administrativo e o nome dele consta na CDA, o ônus da prova de que não ocorreu qualquer das circunstâncias do artigo 135 do CTN cabe a ele; mas, se o administrador da pessoa jurídica não participou do processo administrativo e o nome dele não consta na CDA, o ônus da prova de que ocorreu alguma das circunstâncias do artigo 135 do CTN cabe ao Fisco. O STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.104.900/ES, publicado em 01/04/2009, na qualidade de Recurso Representativo da Controvérsia, diante da afetação da matéria ao rito dos Recursos Repetitivos, sob os Temas nº 103 e 104, assegurou que a indicação do nome do responsável ou do corresponsável na CDA confere ao indicado a condição de legitimado passivo na relação processual executiva, com presunção de certeza e liquidez, cabendo a ele provar que não agiu com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos por meio do Recurso de Embargos à Execução²²¹. Da mesma forma, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.110.925/SP, publicado em 04/05/2009, na qualidade de Recurso Repetitivo, sob o Tema nº 108, também reiterou que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária²²².

Justiça: "Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, após reformulação de votos dos Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Gurgel de Faria." Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 08/05/2019. Publicado em: 12/12/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1201993&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 04 set 2020.

²²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.104.900/ES (2008/0274357-8). Recorrente: Wilson Valadão de Azevedo e outro, Advogados: Samir Furtado Nemer e outro(s). Recorrido: Estado do Espírito Santo, Procuradores: Antônio José Ferreira Abikair e outro(s). Órgão Julgador: Primeira Seção. Relatora: Ministra Denise Arruda. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon, Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki e Castro Meira votaram com a Sra. Ministra Relatora. Compareceu à sessão o Dr. André Luis Garoni de Oliveira, pelo recorrido. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 25/03/2009. Publicado em: 01/04/2009. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802743578&dt_publicacao=01/04/2009>. Acesso em: 25 abr 2021.

²²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.110.925/SP (2009/0016209-8). Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Procuradores: Luciana Bueno de Arruda da Quinta e outro(s). Recorrido: Eduardo Lima da Costa, Advogados: Renata Quintela Tavares Rissato e outro(s). Órgão Julgador: Primeira Seção. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em:

Nesse último ponto, convém fazer uma ressalva. O fato de o nome do administrador da pessoa jurídica constar na CDA só legitima o redirecionamento da execução fiscal sob um dos fundamentos do artigo 135 do CTN se ele tiver participado do processo administrativo fiscal e essa fundamentação tiver sido especificada quando da sua inclusão como coobrigado no título executivo. Se não houver procedimento administrativo prévio tendente à apuração dessas circunstâncias ou quando não indicados os fatos que autorizam o redirecionamento da responsabilidade tributária, a presunção de liquidez e certeza da CDA é relativizada e passa a se concentrar no Fisco o ônus da prova de que o administrador da pessoa jurídica tenha incorrido em infração à lei, contrato social ou estatutos. Afinal, ele não pode ser automaticamente responsabilizado se não tiver participado da formação do título executivo²²³.

Diante desses aspectos, não restam dúvidas de que a responsabilização tributária do administrador precisa conciliar, equilibrar e compatibilizar a necessidade de arrecadação do crédito tributário para a efetivação das políticas públicas com a garantia ao livre exercício da atividade econômica. Certamente, o interesse arrecadatário não pode impor o alcance ao patrimônio pessoal do administrador de forma indiscriminada. É por isso que se resguarda a pessoalidade entre o ilícito e a consequência de se responder pelo tributo devido pela pessoa jurídica, observando-se o necessário coeficiente de razoabilidade na aplicação do direito.

22/04/2009. Publicado em: 04/05/2009. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900162098&dt_publicacao=04/05/2009>. Acesso em: 25 abr 2021.

²²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.137.565/MG (2009/0082106-0). Agravante: Hunyade Bernardino Tavares – Espólio, Repte: Fernanda Arruda Tavares – Inventariante, Advogados: João Bosco Leopoldino da Fonseca, Ana Paula Reis Napolitani Coda Dias, Ana Rita Castro Magalhães e outro(s). Agravado: Fazenda Nacional. Procurador: Procuradoria-Geral Da Fazenda Nacional. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao Agravo Regimental, com a ressalva do ponto de vista do Relator, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator, que ressalvou o seu ponto de vista. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/09/2013. Publicado em: 26/09/2013. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900821060&dt_publicacao=26/09/2013>. Acesso em: 25 abr 2021.

4 DO CONSEQUENTE NORMATIVO AO CRITÉRIO PESSOAL DA REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR

A regra-matriz pode ser utilizada como um recurso para analisar detalhadamente o conteúdo de normas jurídicas de diversas naturezas, seja tributária, penal, civil, trabalhista, administrativa, previdenciária, constitucional etc. Diante do seu valor semântico, a regra-matriz de responsabilidade tributária se sobressai como uma das mais intrigantes. Isso porque a obrigação tributária é estendida a um sujeito que não praticou o fato jurídico tributário, mas sim um fato jurídico ilícito que deu ensejo à sua responsabilização.

Nesse ponto, o consequente normativo assume o centro das discussões. A partir dos critérios pessoal e quantitativo, avaliam-se os sujeitos da relação jurídica tributária e o respectivo objeto prestacional. Ao aprofundar a sua análise, problematizam-se a quantidade de sujeitos que poderão ocupar o polo passivo da obrigação tributária originária e a espécie de responsabilidade tributária que será instituída diante dessa circunstância.

A título de exemplo, suponha-se que uma pessoa jurídica tenha três sócios; que apenas dois desses sócios sejam administradores, cada qual podendo assinar e constituir obrigações isoladamente; e que haja uma cláusula no contrato social dessa sociedade que expressamente vede operações em bolsa de valores com recursos da empresa. Suponha-se também que um dos sócios administradores dessa pessoa jurídica tenha infringido o contrato social e realizado uma operação na bolsa de valores em nome da sociedade, na qual se obteve um lucro muito expressivo. Por fim, suponha-se que o imposto de renda relativo ao ganho de capital nessa operação não tenha sido declarado e nem recolhido dentro do prazo legal²²⁴.

²²⁴ Situação hipotética extraída da Prova Objetiva do Concurso Público realizado pela banca Fundação Carlos Chagas, no Processo Seletivo da Secretaria da Fazenda de São Paulo, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas – Gestão Tributária, no ano de 2013, assim reproduzida: “Constavam no contrato social da empresa Tesselônica Industrial Ltda. três sócios: Ovídio, Sêneca e Virgílio. Ovídio e Virgílio eram os administradores da empresa, cada qual podendo assinar e obrigar a empresa isoladamente; já Sêneca nunca se envolvera na administração, tendo apenas subscrito e integralizado o capital e auferido os lucros obtidos. Não obstante haver no contrato social da empresa cláusula que expressamente veda operações em bolsa de valores com recursos da empresa, em 12/11/2012, Ovídio, aproveitando a grande sobra de caixa da empresa, fez uma operação em bolsa de valores na qual obteve um lucro muito expressivo. Contudo, apesar do lucro, o Imposto de Renda relativo ao ganho de capital na operação não foi declarado e nem recolhido dentro do prazo legal. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente, com respeito ao crédito tributário devido tem-se que: A) por se tratar de operação não autorizada pelos estatutos ou contrato social, a empresa não pode ser responsabilizada pelo pagamento da multa e do imposto. B) os sócios devem ser responsáveis, pois o lucro da operação será a eles distribuído. C) Ovídio deve ser pessoalmente responsabilizado, excluindo-se a responsabilidade da empresa, pois a infração decorreu direta e exclusivamente de sua atuação pessoal. D) se não for possível exigir da empresa o cumprimento da obrigação principal, respondem solidariamente com ela nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os sócios Ovídio e Virgílio. E) apesar de também beneficiar Sêneca e Virgílio, apenas Ovídio deve ser pessoalmente responsabilizado, pois agiu contrariando expressa previsão do contrato social. Da empresa também deverá ser cobrado o imposto e multas”. No gabarito, a resposta correta foi a assertiva “E”, considerando que o STJ entende que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária

Nesse cenário, diversos posicionamentos podem ser adotados para a cobrança do crédito tributário. Pode-se entender pela i) responsabilidade solidária entre a empresa e os três sócios; ii) responsabilidade solidária entre a empresa e os dois sócios administradores; iii) responsabilidade solidária entre a empresa e o sócio administrador que infringiu o contrato social; iv) responsabilidade solidária entre os três sócios; v) responsabilidade solidária entre os dois sócios administradores; vi) responsabilidade subsidiária dos três sócios para com a empresa; vii) responsabilidade subsidiária dos dois sócios administradores para com a empresa; viii) responsabilidade subsidiária do sócio administrador que infringiu o contrato social para com a empresa; ix) responsabilidade pessoal do sócio administrador que infringiu o contrato social etc. A possibilidade de o administrador e a pessoa jurídica a que ele representa compartilharem o polo passivo da obrigação jurídica tributária dependerá da espécie de responsabilidade trazida pelo artigo 135 do CTN.

Na hipótese de se tratar de espécie de responsabilidade solidária, haverá mais de um sujeito passivo, sem benefício de ordem entre a pessoa jurídica e o administrador. Na hipótese de responsabilidade subsidiária, também haverá mais de um sujeito passivo, mas primeiro se busca a pessoa jurídica e só se responsabiliza o administrador caso a execução contra a pessoa jurídica reste infrutífera. Por fim, na hipótese de responsabilidade pessoal, haverá apenas um sujeito passivo, que será o administrador, mas dessa vez se excluirá qualquer responsabilidade da pessoa jurídica, ainda que ela tenha efetivas condições de adimplir o crédito.

Independentemente da posição adotada acerca da espécie de responsabilidade, é importante atentar para o fato de que o administrador e a pessoa jurídica preenchem o critério pessoal do consequente normativo de regras-matrizes distintas. Se o administrador vier a ser acionado, será pela incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária. Se a pessoa jurídica vier a ser cobrada, será em decorrência da regra-matriz de incidência tributária.

Paulo de Barros Carvalho recorda que o fato jurídico tributário é quem gera a obrigação jurídica tributária, a qual corresponde a uma relação jurídica firmada entre o sujeito ativo e o sujeito passivo e tem como objeto o pagamento de um tributo ou o cumprimento de

do sócio-gerente e da Pessoa Jurídica (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.455.490/PR. Recorrente: Fazenda Nacional, Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Recorrido: Ademir Soares Recorrido: Imediata Construções Cíveis LTDA – Microempresa. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques e a retificação de voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) (voto-vista), Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 26/08/2014. Publicado em: 25/09/2014. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401212506&dt_publicacao=25/09/20>. Acesso em: 16 jan 2021.

um dever instrumental. Nessa relação, o sujeito ativo é o titular do direito público subjetivo de exigir o cumprimento da prestação e o sujeito passivo é o portador do dever jurídico de adimplir a referida obrigação. A Constituição Federal deixou a cargo da legislação ordinária a identificação dos possíveis sujeitos passivos, oportunidade em que o Código Tributário Nacional chamou de “contribuinte” aquele que tem uma participação direta e pessoal na ocorrência do fato jurídico tributário e de “responsável” o que participa apenas indiretamente na formação da situação jurídica²²⁵.

Nesse ponto, o referido doutrinador esclarece que o vínculo jurídico estabelecido com o contribuinte é diferente daquele instituído em face do responsável. No caso do contribuinte, está-se diante de uma obrigação tributária propriamente dita. Já no caso do responsável, trata-se de uma espécie de sanção administrativa²²⁶.

Ocorre que a conclusão pelo caráter sancionatório da responsabilidade tributária não diminui a importância do propósito arrecadatório do crédito tributário, na medida em que a penalização instituída ao administrador funciona como uma espécie de garantia do pagamento da dívida. A comodidade da arrecadação, a praticidade da cobrança, a conveniência à fiscalização, a diminuição da inadimplência, a prevenção a fraudes, assim como a própria garantia de adimplemento do crédito tributário são aspectos que subsidiam a instituição da responsabilidade tributária. Isso porque o estrito objetivo de punir o terceiro pela prática de um ato ilícito não pertence ao Direito Tributário, pois o propósito é fazer com que o interesse do Estado não seja prejudicado por uma conduta ilícita do administrador da pessoa jurídica²²⁷.

Conforme foi concluído no estudo realizado por Ubaldo Cesar Balthazar e Vicente Lisboa Capella, todas essas questões perpassam por uma reflexão acerca dos efeitos da responsabilidade nos moldes instituídos pelo Código Tributário Nacional. Eles asseguram que os tributos têm como principal objetivo o financiamento das atividades do Estado, a ponto de a própria conceituação do sujeito passivo da obrigação se reportar àquele a quem incumbe o cumprimento de uma prestação estatuída no interesse da arrecadação tributária. Contudo, destacam a necessidade de imposição de limites para a eleição desse sujeito passivo²²⁸.

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 623-625.

²²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 640.

²²⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 180.

²²⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; CAPELLA, Vicente Lisboa. Reflexão acerca dos efeitos da Responsabilidade Tributária tal como proposta no Código Tributário Nacional. *In: Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica*, Vol. 20, n. 1, jan/abr 2015, pp. 88-115. Disponível em: <siiaip32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/7196>. Acesso em: 07 maio 2021, pp. 90-92.

Marco Aurélio Greco faz um resgate histórico acerca da importância desses limites, os quais se irradiam tanto na instituição dos tributos quanto na determinação do sujeito passivo a quem incumbe o cumprimento da obrigação. O autor explica a mudança de perspectiva na imposição de restrições à ação estatal, fazendo com que o foco seja redirecionado à importância do papel exercido pelo Estado perante a sociedade. Essa é a razão pela qual vem se falando tanto no contexto, na função e no propósito que existem por trás desse poder estatal, conforme se pode verificar nas considerações abaixo transcritas:

Vivemos até a Constituição de 1988 uma estrutura tributária em que o grande personagem era o Estado com sua autoridade; neste contexto, cobrava-se tributo porque o Estado ‘podia’, estava investido de um poder jurisdicionado e o exercia. Diante dela, o máximo que a sociedade civil podia fazer era encontrar limites, impor restrições, proibições, e os grandes princípios tributários discutidos na vigência da Constituição de 67 começavam todos com um ‘não’: ‘não pode cobrar tributos sem lei; não pode cobrar para o passado; não pode confiscar’ etc. Sempre uma ideia de bloqueio, de restrição, de impedimento à ação do Estado. A grande novidade trazida pela Constituição Federal de 1988 foi colocar a tributação como instrumento para a sociedade civil alcançar seus objetivos e posicionar o próprio Estado como criatura perante a sociedade civil. Neste contexto, o Estado não está mais investido de um poder puro; está investido de uma função a exercer perante a sociedade civil. Quem tem função deve prestar contas, precisa justificar seus atos, necessita encontrar sua posição relativa dentro do contexto e não pura e simplesmente se investir de determinada prerrogativa e dizer ‘cobro porque posso (= tenho competência, logo tenho poder)²²⁹ – Sem grifos no original.

Não só a hipótese de incidência tributária se submete a esses limites, mas também o seu conseqüente normativo. Na verdade, ele é justamente uma das maiores preocupações desse estudo. Isso porque é nele que se concentram o sujeito a quem incumbe o cumprimento da obrigação tributária e o objeto da prestação a ser exigida pelo Estado, os quais precisam estar pautados em um coeficiente de razoabilidade e de proporcionalidade.

Em relação ao sujeito a quem incumbe o cumprimento da obrigação tributária, tanto a figura do contribuinte quanto a figura do responsável tributário exigem tipificação legal expressa. Contudo, o contribuinte costuma ser chamado de “devedor por excelência” e o responsável é apelidado de “devedor por imposição legal”. A razão para essa dualidade é porque o critério de distinção entre eles é a proximidade com o fato jurídico tributário: a identificação do contribuinte se dá por um exercício de ilação lógica, já que corresponde ao próprio sujeito que realizou o fato jurídico tributário, sob um vínculo direto, mas a situação é diferente quando se trata do responsável tributário, pois o raciocínio é estritamente jurídico, exige disposição legal expressa e vinculação indireta com o respectivo fato jurídico tributário.

²²⁹ GRECO, Marco Aurélio. Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, n. 28, p. 235-249, jul/ago 2007, p. 240.

Com efeito, a legislação assegura que o vínculo indireto entre a terceira pessoa e o fato jurídico tributário é o ponto-chave para legitimação da responsabilidade tributária²³⁰. Contudo, a doutrina assegura que esse vínculo é estendido às situações em que se verifica a existência de um vínculo direto ou indireto entre a terceira pessoa e o realizador do fato jurídico tributário²³¹. Inclusive, a jurisprudência já firmou entendimento no sentido de que esse mesmo vínculo pode ser estendido aos casos em que haja um vínculo direto ou indireto entre a terceira pessoa e o inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte²³².

Em meio a diversos questionamentos acerca da legitimidade dessa extensão, Alexandre Macedo Tavares defende que o terceiro só pode assumir o papel de responsável tributário se ele tiver tido meios para compelir o realizador do fato jurídico tributário a cumprir a obrigação originária. Segundo o autor, a circunstância de o terceiro estar vinculado à hipótese de incidência tributária não autoriza o legislador a eleger arbitrariamente qualquer pessoa como responsável tributário por solidariedade, subsidiariedade ou substituição. Ele explica que a possibilidade de o terceiro diligenciar para que a pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário possa pagar o respectivo crédito é essencial, como uma espécie de prevenção ao pagamento do débito com seus próprios recursos²³³.

Indo mais além, Luís Eduardo Shoueri pontua que a legitimidade da instituição da responsabilidade tributária advém justamente da possibilidade de a terceira pessoa sobre a qual recairá o ônus do pagamento do crédito tributário ser ressarcida ou reter o valor por parte daquele que realizou o fato jurídico tributário. A ideia seria a de manter uma espécie de lógica no sistema de tributação, tal qual se prevê a possibilidade de a pessoa jurídica propor ação regressiva contra o seu administrador. Nesse aspecto, a natureza seria estritamente cível²³⁴.

²³⁰ “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. In: BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 08 maio 2021.

²³¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 29 a 68.

²³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276/PR. Repte.(s): União. Recdo.(A/S): Owner's Bonés Promocionais LTDA - ME. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Ellen Gracie. O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, aplicando-se o regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela recorrente a Dra. Cláudia Aparecida Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/11/2010. Disponibilizado em: 09/02/2011. Publicado em: 10/02/2011. P. 7. Disponível em: <jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 08 maio 2021.

²³³ TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 130.

²³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 479-481.

Inclusive, a própria Secretaria da Receita Federal, ao emitir o Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018, com o propósito de solucionar a Consulta Interna nº 2, de 29 de junho de 2018, apresentada pela Coordenação-Geral de Fiscalização (COFIS), decorrente das discussões travadas no âmbito do Grupo de Estudos Temáticos (GET) a que se refere a Portaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 3.157, de 13 de novembro de 2017, chegou a se pronunciar expressamente sobre o tema da responsabilidade tributária. O objeto da consulta tratava da possibilidade de imputação da responsabilidade tributária a terceiros que praticam atos ilícitos e concorrem para a ocorrência de sonegação de tributos, a exemplo dos casos de abuso da personalidade jurídica, evasão fiscal e simulação tributária. Para a solução da controvérsia, foi retratada a necessidade de comprovação donexo causal entre o ato ilícito praticado pela pessoa a ser responsabilizada e o resultado prejudicial ao Fisco²³⁵.

Nesse cenário, foi pontuado que a responsabilidade tributária preconizada pelo inciso I do artigo 124 do CTN não se confunde com a do inciso III do artigo 135 do CTN. Apesar de muitas situações apresentarem elementos comuns a ambas as espécies de responsabilidade, as hipóteses de incidência são distintas e exigem atenção à capacidade contributiva e à vedação ao confisco. Afinal, a cobrança do tributo deve se dar sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto e isso só se garante quando o responsável tem vínculo indireto com o fato jurídico tributário ou qualquer vínculo com a pessoa que o realizou²³⁶.

De uma forma ou de outra, alertou-se que a sujeição passiva decorrente da responsabilidade tributária é tema sensível no ordenamento jurídico e que sua regulação pelo CNT não foi precisa. Foi explanado que a responsabilização tributária costuma ser instituída no lançamento do crédito tributário ou no redirecionamento da execução fiscal, o que poderia suscitar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica preconizado no artigo 50 do CC. Contudo, condicionou-se a ocorrência da responsabilização tributária à prática de um ato ilícito que necessariamente venha a obstaculizar a positivação da regra-matriz de incidência

²³⁵ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. Parecer normativo, nº 4, de 10 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**. Publicado em 12/12/2018. Disponível em: <www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094>. Acesso em: 12 maio 2021.

²³⁶ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. Parecer normativo, nº 4, de 10 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**. Publicado em 12/12/2018. Disponível em: <www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094>. Acesso em: 12 maio 2021.

tributária, mediante o descumprimento de um dever que dificulte a arrecadação dos tributos, dando ensejo a uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação tributária, tudo isso a título de punição e desestímulo à prática de atos dessa natureza²³⁷.

Os aspectos até então retratados podem ser analisados com propriedade quando se discute o tema da responsabilidade tributária preconizada no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, oportunidade em que Daniel Monteiro Peixoto aproveitou para discriminar as hipóteses em que há possibilidade de extensão da responsabilidade pelas dívidas tributárias da sociedade aos sócios e acionistas. De início, o autor aduz que muito do tema da responsabilização por dívidas tributárias daqueles que exercem ou exerceram atos de gestão já foi dito em sede doutrinária e jurisprudencial. Contudo, ele suscitou alguns questionamentos sobre o tema que ainda precisam ser consolidados e aos quais se pretende responder na conclusão desse trabalho:

(a) É permitido ao agente fiscal ou ao juiz aplicar a chamada “teoria da desconsideração da personalidade jurídica”, agora inserta no art. 50 do CC, em matéria tributária, para fins de responsabilização dos gestores de sociedades? Os dispositivos do Código Tributário Nacional, sobre responsabilidade dos administradores, cuidam de “desconsideração da personalidade jurídica”? Em que acepção? (b) Sob quais pressupostos poderão os administradores das sociedades ser responsabilizados pelo recolhimento do crédito tributário? A que ilicitude se refere o art. 135, III, do CTN – tributária, penal, societária ou de outro tipo? Como interpretar o vocábulo “pessoalmente responsáveis”, a que alude o referido dispositivo? Cabe, nesse caso, afastar a responsabilidade da sociedade para ir buscar a satisfação do crédito diretamente no patrimônio do administrador? (c) Qual a razão do uso reiterado, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, da expressão “sócio-gerente”, presente em diploma normativo do início do século passado e que, ademais, nunca correspondeu à terminologia do Código Tributário Nacional? Por quais razões surgiu a tendência atual de se inverter o ônus da prova em matéria de demonstração do fato que dá origem à responsabilização dos administradores? (d) Qual o momento adequado para se produzir a prova do fato jurídico que dá ensejo à aludida responsabilidade? Há prazo para que ocorra, por parte do Fisco, essa demonstração e o redirecionamento do processo de cobrança?²³⁸.

Desde logo, é importante reconhecer que todos esses questionamentos perpassam por uma espécie de “constrangimento do tradutor”. Esse constrangimento não vem do texto, mas sim dos próprios interlocutores da comunicação. As possibilidades de ação do tradutor seriam

²³⁷ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. Parecer normativo, nº 4, de 10 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**. Publicado em 12/12/2018. Disponível em: <www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094>. Acesso em: 12 maio 2021.

²³⁸ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os Atos de Formação, Administração, Reorganização e Dissolução de Sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 34-35.

neutralizadas diante da incorporação de certas formas de se expressar, as quais estariam diretamente contextualizadas e conectadas ao seu ambiente de fala: “por isso, até mesmo as regras da fidelidade ao texto e da alteridade da língua, tão importantes no processo, podem ser relativizadas, a depender das circunstâncias”²³⁹.

Para que essas questões possam ser enfrentadas, é preciso que se dê atenção aos problemas que vêm se perpetuando ao longo do tempo e que diagnosticam a sua premente necessidade de resolução. Esses problemas se inserem tanto no antecedente quanto no conseqüente normativo, repercutindo negativamente na construção da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Prova disso são as reiteradas divergências entre as decisões proferidas pelos Tribunais de Justiça dos Estados e as persistentes disparidades com o posicionamento de grande parte da doutrina.

Não por acaso, essa situação repercute na aplicação da norma de responsabilidade tributária do administrador e na relação firmada entre o realizador do fato jurídico tributário, o contribuinte, o responsável e o Fisco. Ciente disso, cumpre analisar com mais detalhes os pontos que circunscrevem o conseqüente normativo e delimitam o critério pessoal da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador. Afinal, a compreensão dos seus termos contribui sobremaneira para a consolidação de uma interpretação mais adequada ao sistema jurídico vigente e que possa ser realmente eficaz ante os fins a que se destina.

4.1 Da Responsabilidade Tributária do Administrador à Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica

Uma das questões que circundam o tema da responsabilidade tributária preconizada pelo inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional é o modo como os seus efeitos são aplicados, principalmente quando se depara com o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da pessoa jurídica de direito privado. Isso porque o procedimento de responsabilização tributária do administrador muitas vezes é atrelado ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica preconizado pelo artigo 50 do Código Civil, com a redação dada pela Lei de Liberdade Econômica. A correlação entre as legislações tributária e civil é objeto de debates na doutrina e na jurisprudência, pois muitos órgãos utilizam fundamentos legais distintos para retratar as mesmas situações jurídicas.

²³⁹ LUZES, Cristiano Araújo. O problema da tradução e as regras de hermenêutica jurídica: uma abordagem pragmática. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscilla de (Org.). **Texto e Contexto no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 202.

Nas hipóteses em que a responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica de direito privado é constatada no curso do processo administrativo fiscal, o seu nome é incluído no polo passivo da obrigação tributária no momento do lançamento do tributo. Caso o crédito tributário constituído não seja pago no prazo devido, a Certidão de Dívida Ativa serve de título executivo extrajudicial para o ajuizamento de ação de cobrança diretamente contra o administrador. Nesse caso, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica.

A situação é diferente quando a responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica de direito privado é constatada apenas no curso do processo judicial de execução fiscal, pois o crédito tributário é constituído apenas em nome da pessoa jurídica de direito privado. Assim, a pretensão de inclusão do nome do administrador no polo passivo da obrigação tributária só se dá em momento posterior ao lançamento do tributo. Nesse caso, a cobrança contra o administrador demanda a aplicação do procedimento de desconsideração da personalidade jurídica.

Nesse passo, depara-se com a necessidade de se proceder a uma interpretação sistemática da legislação. Por mais que a intercomunicação entre os institutos do direito seja inerente à sua aplicação, é preciso atentar para as diferenças entre cada um dos diplomas legais que disciplinam a responsabilidade tributária do administrador e a desconsideração da personalidade jurídica. Certamente, o texto legal preconizado pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional tem um conteúdo normativo distinto da redação original do artigo 50 do Código Civil e da que adveio com a Lei de Liberdade Econômica.

Para evitar confusões entre o instituto da responsabilidade tributária previsto no Código Tributário Nacional e o da desconsideração da personalidade jurídica consubstanciado no Código Civil, não se pode deixar de discriminar as hipóteses de incidência de cada um. O artigo 135 do Código Tributário Nacional retrata a hipótese de responsabilização tributária; já a redação original do artigo 50 do Código Civil falava em extensão dos efeitos da obrigação tributária aos bens particulares dos administradores ou sócios; e a nova redação dada pelo artigo 70 da Lei de Liberdade Econômica prevê expressamente a desconsideração da personalidade jurídica para estender os efeitos da obrigação tributária aos bens particulares de administradores ou sócios que tenham sido beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso de poder. Aqui, é oportuno destacar a redação do artigo 135 do Código Tributário Nacional em comparação com o texto original do artigo 50 do Código Civil e com as mudanças advindas com a Lei de Liberdade Econômica, conforme se verifica no quadro comparativo abaixo:

| A Responsabilidade Tributária do Administrador e a Desconsideração da Personalidade Jurídica | |
|---|---|
| Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) | <p>Art. 135. São <u>pessoalmente responsáveis</u> pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias <u>resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos</u>:</p> <p>[...]</p> <p>III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.</p> |
| Redação original do Código Civil (Lei 10.406/2002) | <p>Art. 50. <u>Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial</u>, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que <u>os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica</u>.</p> |
| Redação dada pela Lei de Liberdade Econômica (Lei nº 13.874/2019) | <p>Art. 7º A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), passa a vigorar com as seguintes alterações: [...]</p> <p>Art. 50. <u>Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial</u>, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, <u>desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso</u>.</p> <p>§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.</p> <p>§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:</p> <p>I - Cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;</p> <p>II - Transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e</p> <p>III - Outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.</p> <p>§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.</p> <p>§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.</p> <p>§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.</p> |

Fonte: elaboração própria.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional determina a responsabilização tributária daqueles que praticam atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, os quais se tornam sujeitos passivos da relação jurídica tributária e respondem com seu próprio patrimônio pelo crédito dela decorrente. A redação original do artigo 50 do Código Civil de 2002 previa apenas a extensão dos efeitos de certas e determinadas relações

de obrigações aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica em caso de abuso de personalidade, hipótese em que se afastaria a separação patrimonial. Já a redação nova dada pelo artigo 70 da Lei de Liberdade Econômica de 2019 previu expressamente o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e especificou que a extensão dos seus efeitos só atinge as pessoas físicas beneficiadas direta ou indiretamente pelo abuso.

Como é de se perceber, há semelhanças entre os referidos institutos jurídicos. Primeiro, porque todos se reportam a algum tipo de excesso de poder perpetrado pelo administrador da pessoa jurídica, tanto por desvio de finalidade quanto por confusão patrimonial. Segundo, porque o efeito da consequência imputada por todos eles diante desse tipo de prática é o alcance dos bens particulares da pessoa física para responder pela dívida.

No entanto, cada um dos diplomas legais em análise tem um âmbito de incidência que lhe é próprio. O Código Tributário Nacional é lei específica, que se aplica diretamente às relações jurídicas tributárias. Já o Código Civil é lei geral, com aplicação apenas subsidiária.

Diante deste cenário, o Professor Renato Lopes Becho conseguiu sintetizar o dilema. O artigo 135 do Código Tributário Nacional vestiria a roupagem da responsabilidade tributária propriamente dita, sem se confundir com o artigo 50 do Código Civil que trata da desconsideração da personalidade jurídica. Afinal, o instituto da responsabilidade tributária se revela uma ferramenta legal autônoma e muito mais forte para o fim normativo pretendido:

[...] parece haver dúvida entre alguns operadores do direito sobre se a responsabilidade tributária de sócios não seria um caso de desconsideração da personalidade jurídica. Se assim puder ficar caracterizado, rapidamente outros diplomas legais, que não o art. 135 do CTN, viriam ao socorro dos exequentes. Em outros termos, caracterizando a situação como desconsideração da personalidade jurídica, seria como se a discussão (cobrança de tributo) saísse da esfera do direito tributário (e de sua lei de regência, o CTN), permitindo que os credores buscassem satisfazer seu crédito como se não tributário fosse, aplicando a legislação comercial ou civil. [...] De qualquer modo, para nós, a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica não precisou ser transposta para a legislação tributária, pois há uma ferramenta legal mais forte no CTN, largamente utilizada pelas autoridades fiscais, para solucionar as questões em que se busca a despersonalização, que é o lançamento tributário ou sua revisão, fundada no art. 149, inciso VII [...]²⁴⁰ – Sem grifos o original.

Certamente, a responsabilidade tributária do administrador preconizada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional não pode ser tratada como uma espécie de desconsideração da personalidade jurídica prevista no artigo 50 do Código Civil. A cobrança do tributo não pode se dar em detrimento dos ditames da legislação tributária mediante a aplicação da legislação civil, notadamente em respeito ao princípio da especialidade.

²⁴⁰ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 122-124.

Ademais, há de se convir que a atribuição da responsabilidade tributária à pessoa física exerce uma garantia muito maior do que a desconsideração da personalidade jurídica, na medida em que a responsabilização tributária imputa à pessoa física a qualidade de sujeito passivo da relação jurídica, o que não ocorre com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, que mantém a pessoa jurídica como único sujeito passivo, estendendo os efeitos da obrigação apenas aos bens particulares dos administradores da pessoa jurídica que tenham sido beneficiados com o ato ilícito que deu ensejo à obrigação.

Com efeito, a Lei de Liberdade Econômica, correspondente à Lei nº 13.874/2019, mais precisamente em seu artigo 70, trouxe uma contribuição importante para a legislação civil. Com esse acréscimo, o Código Civil, em seu artigo 50, passou a prever expressamente a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica em casos de desvio de personalidade ou de confusão patrimonial. Inclusive, a nova redação dada a esse artigo delimitou a extensão dos efeitos das obrigações civis apenas aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

Por sua vez, os efeitos da desconsideração da personalidade jurídica acabaram por se assemelhar aos da responsabilidade tributária. Afinal, ambos os institutos atingem os bens particulares dos administradores. Consequentemente, essa hipótese passou a ser tratada como uma situação análoga à de alguns casos de responsabilidade tributária.

Nesse cenário, a Secretaria da Receita Federal, quando da emissão do já mencionado Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018, chegou a se pronunciar sobre o paralelo que emergiu entre a desconsideração da personalidade jurídica prevista no artigo 50 do Código Civil e a responsabilidade tributária consubstanciada no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Foi esclarecido que o fato de as hipóteses de incidência serem semelhantes não justifica a aplicação do artigo 50 do Código Civil quando se está na seara tributária, na medida em que a responsabilidade civil não se confunde com a responsabilidade tributária. É exatamente o que se pode verificar nos trechos abaixo transcritos:

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

[...]

35. Após avaliar as situações que imputam a responsabilidade solidária em relação ao abuso de personalidade jurídica, deve-se verificar quais pessoas jurídicas podem sofrer tal consequência tributária, notadamente quando da ocorrência de grupo econômico irregular.

36. Trata-se de situação análoga à desconsideração da personalidade jurídica em que a ficção jurídica consubstanciada numa pessoa distinta dos seus sócios é desfeita. Há a responsabilização desses pelos atos por eles realizados, principalmente quando presente o elemento doloso, nos termos do item 15 supra. Existe a sua previsão legal no art. 50 do Código Civil (CC):

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

36.1. A responsabilização solidária pode se dar exatamente no abuso de personalidade jurídica, nos moldes da definição contida no dispositivo legal supra. Isso poderia se fazer chegar à conclusão, como muitos fizeram, que o Fisco aplica exatamente o art. 50 do CC para as hipóteses aqui tratadas. Não é a tese aqui aceita.

36.2. Não obstante a organicidade que se deve conferir ao direito, a responsabilidade tributária não se confunde com a civil. A primeira tem como objeto o interesse público e deve ser vista em conjunto com as formalidades ao direito tributário - principalmente em relação à constituição do crédito tributário-, e os privilégios legais daí decorrentes.

36.3. Os conceitos contidos no direito privado podem e devem ser aproveitados no âmbito do direito tributário, salvo se chocarem com disposição expressa da legislação tributária. Ressalte-se que o art. 110 do CTN impede à lei tributária de "alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios". Em outras palavras, pode alterar aquela contida em lei ordinária, como o Código Civil. Não há, assim, que se falar propriamente em desconsideração da personalidade jurídica²⁴¹ - Sem grifos no original.

Por mais que o referido Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018, emitido pela Secretaria da Receita Federal, tenha como objeto o artigo 124 do Código Tributário Nacional, que prevê a responsabilidade solidária das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato jurídico da obrigação tributária principal, as suas ponderações se refletem nos demais artigos que tratam da responsabilidade tributária. Isso porque os fundamentos utilizados para afastar a aplicação do artigo 50 do Código Civil no âmbito das relações jurídicas tributárias é justamente a especificidade da legislação, notadamente diante do princípio do interesse público e das formalidades inerentes ao direito tributário. Nesse passo, os pontos suscitados se alinham à separação entre a desconsideração da personalidade jurídica e as espécies de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional.

Indo mais além, Zenildo Bodnar chega a sustentar que a responsabilidade tributária preconizada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional foi uma tentativa embrionária de positivizar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Contudo, essa tentativa de

²⁴¹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. Parecer normativo, nº 4, de 10 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**. Publicado em 12/12/2018. Disponível em: <www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094>. Acesso em: 12 maio 2021.

positivação teria sido frustrada devido à atecnia que predominou à época. Considerando que o Código Tributário Nacional foi publicado em 1966, a conclusão a que se chegou foi justamente a seguinte:

Conclui-se que o art. 135 do CTN foi uma tentativa embrionária, porém fracassada, de positivação da teoria da desconsideração, especialmente considerando a falta de clareza e de técnica legislativa, deficiências justificadas pelo período em que o CTN foi elaborado, época em que a teoria ainda estava em fase de consolidação²⁴².

De fato, a positivação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica pelo Direito Tributário seria interessante. Afinal, ela trataria especificamente das hipóteses em que a manipulação fraudulenta da personalidade jurídica, a confusão patrimonial ou a formação de grupos econômicos viesse a comprometer o adimplemento do crédito tributário e trazer prejuízos à arrecadação fiscal. Inclusive, admitir-se-ia a sua aplicação até mesmo na via processual administrativa de constituição do crédito tributário desde que observados todos os princípios do devido processo legal²⁴³.

Apesar de a positivação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica pelo Direito Tributário ser interessante, os dispositivos atuais do Código Tributário Nacional são suficientes para promover a responsabilização tributária e atingir os bens particulares dos administradores das pessoas jurídicas de direito privado nos casos devidos. Exemplo disso é justamente o disposto no artigo 135 do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilização tributária nas hipóteses de prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. O que não se pode admitir é que a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica seja aplicada no Direito Tributário com fundamento na regra geral consubstanciada no artigo 50 do Código Civil, pois o tema afeto à responsabilidade tributária exige Lei Complementar para a sua disciplinação.

De toda forma, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 770.758/MG, publicado em 12/02/2019, sob a relatoria do Ministro Gurgel de Faria, da Primeira Turma, fez consignar expressamente que a responsabilidade tributária de terceiros prevista no Código Tributário Nacional não se confunde com a regra geral estabelecida pelo Código Civil. Nesse diapasão, assegurou que as hipóteses de incidência desses diplomas legais são distintas e afastou a aplicação do artigo 50 do Código Civil. É exatamente o que se pode conferir no trecho do voto do relator abaixo:

²⁴² BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 241.

²⁴³ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, pp. 228-234.

A responsabilidade tributária de terceiros prevista no CTN, ensejadora do redirecionamento da execução fiscal, não se confunde com a regra geral de que trata o art. 50 do Código Civil, o qual pressupõe a desconsideração da personalidade jurídica da empresa como pressuposto à responsabilização das pessoas físicas que delas se utilizaram indevidamente²⁴⁴.

Poucos meses depois, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.786.311/PR, publicado em 14/05/2019, sob a relatoria do Ministro Francisco Falcão, da Segunda Turma, retratou o afastamento da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na hipótese prevista pelo CTN, em seu artigo 135, inciso III. Por mais que o caso concreto não tratasse da responsabilidade tributária do administrador, fez-se um paralelo com a hipótese de grupo econômico de fato. Assim, foi concluído que:

Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito²⁴⁵.

Nesse diapasão, o entendimento predominante é o de que a hipótese de incidência do artigo 135 do Código Tributário Nacional não se confunde com a do artigo 50 do Código Civil. O consequente normativo do primeiro admite a imputação da responsabilidade ao

²⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 770.758/MG. Agravante: Claudio Amaral Sendra, Advogados: Luiz Arthur Caselli Guimarães – SP 011852; Thiago D’Aurea Cioffi Santoro Biazotti – SP 183615. Agravado: Estado de Minas Gerais, Procurador: Marcelo Cássio Amorim Rebouças e outro(s) – MG 044445. Interes.: BHF Pátio Savassi Comércio de Alimentos e Bebidas LTDA, Advogado: Elce Arruda de Almeida – MG 097586. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 13/12/2018. Publicado em: 12/02/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201502140452&dt_publicacao=12/02/2019>. Acesso em: 18 maio 2021.

²⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.786.311/PR. Recorrente : CCD Transporte Coletivo S.A - em recuperação judicial. Advogados: Carlos Alberto Farracha de Castro - PR020812; Cláudio Mariani Berti - PR025822; Elton Baiocco - PR053402; Icaro José Proença e outro(s) - PR066160. Recorrido: Fazenda Nacional. Interes.: Empresa Cristo Rei Limitada – ME. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques. Dr(a). GABRIEL MATOS BAHIA(Representação decorre de Lei), pela parte Recorrida: Fazenda Nacional. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 09/05/2019. Publicado em: 14/05/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201803305364&dt_publicacao=14/05/2019>. Acesso em: 22 maio 2021.

administrador, enquanto o do segundo leva à desconsideração da personalidade jurídica. Por mais que ambos os casos amparem a extensão dos efeitos da obrigação tributária aos bens particulares do administrador da pessoa jurídica de direito privado, uma análise técnica exige uma denominação precisa dos seus institutos.

4.2 Da Aplicação da Norma Jurídica de Responsabilidade Tributária do Administrador à Parametrização das Decisões

A aplicação da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador pressupõe uma interpretação conjugada de todos os diplomas legais que circunscrevem o tema, que vão desde as normas que disciplinam o próprio fato jurídico tributário até aquelas que retratam a sua eficácia social. Nesse passo, não se pode olvidar das disposições da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional. Essa é a razão pela qual se desperta a necessidade de realizar uma análise sistemática dessas normas e aferir o modo como elas vêm sendo aplicadas pelos órgãos competentes, tanto na seara do processo administrativo quanto no âmbito dos processos de execução fiscal.

Sabe-se que a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso I, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Essa disposição é uma garantia constitucional aos contribuintes que institui uma espécie de reserva material ao próprio legislador, assegurando que somente lei complementar pode disciplinar normas gerais em matéria de legislação tributária. É exatamente o que se pode verificar no dispositivo constitucional abaixo transcrito:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239²⁴⁶.

²⁴⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 maio 2021.

Sabe-se também que o Código Tributário Nacional de 1966 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, assim como já havia sido recepcionado pela Constituição Federal de 1967. Apesar de ter sido editado sob o rito de lei ordinária, a recepção constitucional fez com que ele passasse a produzir efeitos de lei complementar. Dessa forma, Fabiana Del Padre Tomé explica que as suas disposições só podem ser alteradas por lei complementar:

Sobre o assunto, em 25.10.1966, foi editada a Lei 5.172, conhecida pelo nome de Código Tributário Nacional. Trata-se de lei ordinária, veículo normativo que, à época, era apto para dispor sobre o sistema tributário nacional. Embora a Lei 5.172/1966 tenha sido votada como simples lei ordinária, revestiu, desde logo, o caráter nacional, por introduzir disposições de caráter geral, aplicáveis às relações tributárias envolvendo quaisquer das pessoas de direito constitucional interno. Com o advento da Carta de 1988, as normas veiculadas por esse Diploma, que não apresentassem incompatibilidade com a nova ordem constitucional, foram recepcionadas (art. 34, § 5º, do ADCT). E, considerando que a atual Constituição exige lei complementar para introduzir normas gerais de direito tributário (art. 146, I ao III), a Lei 5.172/1966, não obstante seja lei ordinária, possui força de lei complementar, de modo que só outra lei complementar pode alterar suas disposições²⁴⁷.

No caso dos preceitos que regulam as hipóteses de responsabilidade tributária, o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 124, inciso II, estabeleceu que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei; e, em seu artigo 128, admitiu que a lei atribua de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato jurídico tributário. Contudo, é certo que essa autorização fica condicionada à observância dos princípios e limites inerentes à matéria da responsabilidade tributária. Não se permite que lei ordinária venha a disciplinar a responsabilidade tributária de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional, conforme assegurado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845/MT, publicado em 04/03/2020, nos seguintes termos:

O legislador estadual possui competência para, concorrentemente com a União, tratar de matéria tributária, conforme a previsão do art. 24, I, da CF. Caberá à lei federal veicular as normas gerais e à lei estadual as normas especiais em Direito Tributário. Nesse campo da legislação concorrente, deve-se reconhecer que são relativamente indeterminados os conceitos de norma geral e especial, o que torna, por vezes, difícil a tarefa de delimitar com clareza os âmbitos de atuação da lei federal e da lei estadual. É também importante para o sistema jurídico que todos os entes federativos tenham a capacidade de legislar sobre os tributos de sua competência e estabelecer regras tributárias adequadas à sua realidade específica. Apesar disso, a capacidade legiferante dos Estados, nessa seara, não é ampla e ilimitada. E um dos principais fatores limitadores e condicionantes da legislação

²⁴⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Considerações sobre a responsabilidade de empresas pertencentes a grupo econômico. In: **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo, v. 1, n. 3, pp. 17-32, nov/dez 2016, p. 26.

estadual em matéria tributária é a competência atribuída à União – além de sua competência legislativa geral (CF, art. 24, I e § 1º) – para editar lei complementar disciplinando diversos aspectos básicos dessa temática (CF, art. 146)²⁴⁸ – Sem grifos no original.

A consequência é a de que os artigos 124, 128, 134 e 135 do Código Tributário Nacional sempre devem ser interpretados de forma conjugada, a fim de impedir a criação de novos casos de responsabilidade tributária sem a observância das regras-matrizes já estabelecidas. Um dos motivos para esse mandamento é a premissa de que o responsável tributário não revela capacidade contributiva, mas apenas o poder de influir para o adimplemento do tributo ou de prestar informações ao Fisco a respeito da obrigação tributária. Assim, a aplicação das normas jurídicas de responsabilidade tributária segue voltada à garantia do crédito tributário:

As questões atinentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação contributiva (tributária em sentido estrito), ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário.

A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos.

Do mesmo modo, a previsão de regras matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito das normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento dos terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal

[...] Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária.

[...] Contudo, se a verificação de que a responsabilidade decorre do cumprimento de um dever de colaboração implícito na sua regra matriz, de um lado, aproxima-a da estrutura das normas penais, não significa, de outro, que tenha a mesma natureza. Isso, aliás, decididamente não têm. Basta ver que a responsabilidade surgida para o terceiro pela infração ao seu dever formal não subsiste ao cumprimento da obrigação pelo contribuinte. O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário²⁴⁹.

²⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845/MT. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Intimada: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, incluído pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, ambas do Estado de Mato Grosso, nos termos do voto do Relator. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Presentes os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 13/02/2020. Publicado em: 04/03/2020. Disponível em: <jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur419784/false>. Acesso em: 12 ago 2020.

²⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276/PR. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Ellen Gracie. Reqte.(s): União. Recdo.(A/S): Owner's Bonés Promocionais LTDA - ME. O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe

Essas questões suscitaram debates acerca das espécies de responsabilidade tributária instituídas pelo Código Tributário Nacional, com destaque para a prevista no artigo 135, inciso III. Isso porque a redação desse diploma legal é bastante controvertida, principalmente quando diz que os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado “são pessoalmente responsáveis”. Contudo, a jurisprudência evoluiu muito na interpretação desse texto e consolidou um sentido diverso da chamada “responsabilidade pessoal”:

- Em um dos primeiros julgados encontrados a respeito do tema, em 1991, mencionava-se que esse artigo legal previa a hipótese de responsabilidade pessoal do sócio-gerente, o qual assumia a qualidade de devedor substituto da pessoa jurídica de direito privado²⁵⁰;
- Após alguns anos, em 1996, passou-se a tratar como uma espécie de responsabilidade solidária do sócio-gerente, que responderia juntamente à pessoa jurídica a que ele representa²⁵¹;
- Posteriormente, em 2001, firmou-se precedente no sentido de que se trataria da situação em que o sócio-gerente responde subsidiariamente pelo débito da pessoa jurídica de direito privado²⁵²;

provimento, aplicando-se o regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela recorrente a Dra. Cláudia Aparecida Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/11/2010. Disponibilizado em: 09/02/2011. Publicado em: 10/02/2011. Disponível em: <jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 18 ago 2020.

²⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 8.838/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Maurício Cardoso. Advogados: Dr^a Solange Garcia Reis Freire e outro; Dr. Elpídio Edson Ferraz e outros. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide, a Segunda Turma do Superior Tribunal de justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Custas, como de lei. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 06/05/1991. Publicado em: 27/05/1991. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199100039225&dt_publicacao=27/05/1991>. Acesso em: 22 maio 2021.

²⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 85.115/PR. Recorrente: Fazenda do Estado do Paraná. Recorridos: Hermes Vetorello e cônjuge. Advogados: Drs. Márcia Dieguez Leuzinger e outros; e Clóvis Pinheiro de Souza Júnior e outros. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com o Sr. Ministro relator os Srs. Ministros Milton Luiz Pereira, José Delgado, José de Jesus Filho e Demócrito Reinaldo. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 06/05/1996. Publicado em: 10/06/1996. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199600008663&dt_publicacao=10/06/1996>. Acesso em: 22 maio 2021.

²⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 135.091/PR. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Advogado: Maria Edenea Pons e outros. Recorrido: Francisco José Dresch. Advogado: Omires Pedroso do Nascimento e outros. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial. Votaram com a Relatora os Srs. Ministros Paulo Gallotti, Franciulli Netto, Castro Filho e Francisco Peçanha Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 15/02/2001. Publicado em: 09/04/2001.

- Finalmente, em 2014, consolidou-se o entendimento de que se trata de uma espécie de responsabilidade solidária, sob o fundamento de que as causas que teriam dado ensejo à ocupação do polo passivo da obrigação jurídica tributária pelo administrador e pela pessoa jurídica a que ele representa seriam distintas, chegando-se a afirmar que uma interpretação exclusivamente pelo método literal pode levar a “resultados aberrantes” e insustentáveis “por razões de ordem lógica, ética e jurídica”²⁵³.

Diante dessa evolução jurisprudencial, o entendimento pela responsabilização solidária passou a ser adotado como referência. A título de exemplo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso Voluntário nº 10980.723628/2009-91, publicado em 06/11/2020, sob a relatoria do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, reconheceu que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, estabelece a responsabilidade em caráter pessoal, de forma exclusiva. Apesar disso, firmou posicionamento pela responsabilidade solidária sob as premissas de que não há previsão legal expressa para a exclusão da responsabilidade do contribuinte nesse caso e de que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já enuncia a responsabilidade solidária desde a publicação do enunciado da Súmula nº 430 em 13/05/2010:

Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria Súmula 430 do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal²⁵⁴ - Sem grifos no original.

Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199700392120&dtpublicacao=09/04/2001>. Acesso em: 23 maio 2021.

²⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.455.490/PR. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Recorrente: Fazenda Nacional; Recorridos: Ademir Soares; e Imediata Construcoes Civis Ltda - Microempresa. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques e a retificação de voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator." Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) (voto-vista), Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 26/08/2014. Publicado em: 25/09/2014. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401212506&dt_publicacao=25/09/2014>. Acesso em: 23 maio 2021.

²⁵⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10980.723628/2009-91. Acórdão nº 1201-004.346. Recorrente: Reflorestadora Ove LTDA. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Efigênio de Freitas Júnior. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a responsabilidade solidária da recorrente Maria Cristina Mourão Veloso. (documento assinado digitalmente) Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Presidente (documento

Em mais um exemplo, agora na seara judicial, mais precisamente no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas, cita-se o julgamento da Apelação Cível nº 0000400-83.2007.8.02.0051, publicado em 12/12/2018, sob a relatoria do Desembargador Fábio José Bittencourt Araújo, da Primeira Câmara Cível, oportunidade em que também se reconheceu que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, estabelece que a responsabilidade tributária do administrador que incorra em uma das condutas elencadas nesse dispositivo é pessoal. Mesmo assim, foi resgatado o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, fazendo menção expressa ao precedente do Recurso Especial nº 1.455.490/PR, de 2014, mencionado acima, decidindo-se pela responsabilidade solidária e pela manutenção da pessoa jurídica no polo passivo da ação de execução fiscal:

Pois bem. Neste momento, relembro que os sócios da empresa devedora podem responder por débitos referentes a atos praticados pela pessoa jurídica desde que, nos termos do art. 135, III, do CTN, pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Rememoro, ainda, que, a despeito do artigo supramencionado estabelecer que a responsabilidade do sócio gerente que incorra em uma das condutas elencadas no dispositivo é pessoal, a jurisprudência do STJ possui entendimento consolidado no sentido de que a mencionada responsabilidade é solidária, justificando, assim, a manutenção da pessoa jurídica no polo passivo da ação de execução.

Assim, partindo da premissa fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, conclui-se que as hipóteses de responsabilização pelo pagamento do débito tributário para a pessoa jurídica e para os sócios são distintas, motivo pelo qual, reconhecida a ilegitimidade de uma das mencionadas pessoas, inexistente óbice ao prosseguimento da demanda executiva em relação à outra.

Feito esse breve esclarecimento, não há como afastar a alegação de que o Juízo *a quo* incorreu em nítido *error in procedendo*, pois, ao invés de extinguir a ação executiva integralmente, deveria, apenas, ter se limitado a determinar a exclusão dos corresponsáveis indicados na CDA executiva, situação que, inclusive, dispensaria a juntada de nova certidão de dívida ativa²⁵⁵ - Sem grifos no original.

assinado digitalmente) Efigênio de Freitas Júnior - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (suplente convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 16/10/2020. Data da Publicação: 06/11/2020. Disponível em: <acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980723628200991_6291683.pdf>. Acesso em: 09 abr 2021.

²⁵⁵ ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. Apelação Cível nº 0000400-83.2007.8.02.0051. Apelante: Fazenda Pública Estadual, Procurador: Obadias Novaes Belo (OAB: 21636/AL). Apelado: Eraldo Cavalcanti & Cia. Ltda, Advogados: Cleto Carneiro de Araújo Costa (OAB: 6471/AL) e Sandra Clarissa Camara Gama (OAB: 8870/AL). Órgão Julgador: Primeira Câmara Cível. Relator: Des. Fábio José Bittencourt Araújo. Vistos, relatados e discutidos estes autos de apelação cível de n.º 0000400-83.2007.8.02.0051, em que figuram, como apelante, Fazenda Pública Estadual, e, como apelado, Eraldo Cavalcanti & Cia. Ltda., devidamente qualificados nos autos, ACORDAM os Desembargadores integrantes da 1.ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas, à unanimidade de votos, em CONHECER do apelo para, no mérito, e por idêntica votação, DAR-LHE PROVIMENTO, anulando a sentença recorrida a fim de determinar o prosseguimento da ação executiva, excluindo-se do polo passivo da demanda os corresponsáveis indicados na Certidão de Dívida Ativa acostada à exordial, nos termos do voto do relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 12/12/2018. Publicado em: 12/12/2018. Disponível em: <www2.tjal.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=215002&cd Foro=0>. Acesso em: 20 maio 2021.

Desde então, os Tribunais de Justiça vêm aplicando o entendimento da responsabilidade solidária na hipótese preconizada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III. Em outras palavras, tanto a pessoa jurídica de direito privado quanto o seu administrador ocupam o polo de sujeito passivo e respondem pelo crédito tributário independentemente de benefício de ordem. A justificativa para esse posicionamento é a de que cada um é acionado por relações jurídicas distintas: a pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte, pela regra-matriz de incidência tributária; e, o administrador, na qualidade de responsável, pela regra-matriz de responsabilidade tributária.

Nesse sentido, haveria cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio. A inadimplência por si só seria suficiente para justificar a manutenção da pessoa jurídica de direito privado no polo passivo da obrigação tributária, na medida em que foi ela quem praticou o fato jurídico tributário. Já o ato ilícito praticado pelo administrador justificaria a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, a título de sanção.

Certamente, não se questiona a possibilidade de inclusão do administrador da pessoa jurídica de direito privado no polo passivo da obrigação tributária. Também não se questiona que essa inclusão decorre de uma espécie de sanção pela prática do ato ilícito que comprometeu o adimplemento do crédito tributário. O que remanesce é o questionamento a respeito do conteúdo punitivo dessa sanção: se é a ponto de exigir o adimplemento do crédito tributário do contribuinte independentemente de benefício de ordem com a pessoa jurídica a que ele representa, o que admitiria a possibilidade de atingir os bens particulares do administrador mesmo quando a pessoa jurídica tenha patrimônio suficiente para efetuar o pagamento; ou se o propósito da punição é transformar o administrador em uma espécie de garantidor do pagamento do crédito tributário caso a dívida não possa ser adimplida pela pessoa jurídica a que ele representa, o que estabeleceria um benefício de ordem e só se atingiriam os bens particulares do administrador em caso de insolvência da pessoa jurídica.

4.3 Do Propósito da Responsabilidade Tributária à Espécie de Responsabilidade Tributária do Administrador

Em julho de 2020, o Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, na linha de pesquisa “Estado e Regulação”, por meio do grupo de pesquisa “Direito e Política: estudos sobre Democracia, Federalismo, Dívida Pública e Justiça Fiscal”, ofertou o Minicurso intitulado “Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento”. A aula

inaugural foi ministrada pela Professora Doutora Luciana Grassano Melo, com o tema Tributação e Desigualdade. Em sua fala, sobressai um despertar bastante sensível: “é importante que a gente trabalhe com o conhecimento da realidade para que nós sejamos capazes de fazer cumprir a nossa Constituição”²⁵⁶.

A realidade atual foi retratada em um discurso proferido no evento *Grandes Conférences Catholiques Bruxelles*, oportunidade em que o próprio Fundo Monetário Internacional, por meio da sua Diretora Geral, Christine Lagarde, fez uma autocrítica e declarou o impacto negativo que uma extrema desigualdade social gera no desenvolvimento econômico de um país. Também se revelou o impacto negativo que a concentração de riqueza exerce sobre a democracia, na medida em que o poder econômico conduz as decisões do poder político e muitas vezes elas não condizem com os interesses da sociedade. Essas constatações podem ser aferidas a partir do seguinte trecho:

Nosso estudo demonstra que elevar em 1 ponto percentual a parcela da renda dos pobres e da classe média umenta o crescimento do PIB de um país em até 0,38 ponto percentual em cinco anos. Em contrapartida, elevar em 1 ponto percentual a parcela da renda dos ricos reduz o crescimento do PIB em 0,08 ponto percentual. Uma explicação possível para isso é que os ricos gastam uma fração menor de sua renda, o que poderia reduzir a demanda agregada e enfraquecer o crescimento. Em outras palavras, nossas constatações sugerem que – contrariando a sabedoria popular – os benefícios da renda mais alta estão a se espalhar para cima e não para baixo, o que demonstra claramente que os pobres e a classe média são os principais motores do crescimento. Esses motores, infelizmente, estão parando²⁵⁷ - Sem grifos no original.

A solução que se projeta é mediante a realização de políticas públicas inclusivas e essas políticas públicas de inclusão precisam ser financiadas, é aí que entra o Direito Tributário. O Brasil adotou um modelo de Estado fiscal, em que o principal financiamento do Estado moderno é através da arrecadação tributária. Sobressai a importância de se olhar não apenas para como o Estado gasta, mas também para como o Estado arrecada²⁵⁸.

²⁵⁶ GRASSANO, Luciana Melo (Coord.). **Minicurso Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Grupo de pesquisa Direito e Política: estudos sobre Democracia, Federalismo, Dívida Pública e Justiça Fiscal. Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Vídeo do dia 20/07/2020, tempo de duração 2 h 39 min 22 s, fala referenciada a partir de 47 min 43 s. Disponível em: <youtu.be/ZcW7k9uCTZ8>. Acesso em: 20 jul 2020.

²⁵⁷ LAGARDE, Christine. **Erguer os Pequenos Barcos**. Discurso nas Grandes Conférences Catholiques Bruxelles, 17 de junho de 2015. Disponível em: <www.imf.org/external/lang/portuguese/np/speeches/2015/061715p.pdf>. Acesso em: 15 ago 2020. Sobre o tema: na literatura estrangeira, O Capital, de Thomas Piketty; A Desigualdade no Mundo - Uma Nova Abordagem para a Era da Globalização, de Branko Milanović; Desigualdade: O que pode ser feito?, de Anthony B. Atkinson; e, na literatura nacional, Desigualdade econômica no Brasil, de Marcio Pochmann; Uma história da desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil (1926-2013), de Pedro Ferreira de Souza; e A escassez na abundância capitalista, de Luiz Gonzaga Belluzzo.

²⁵⁸ GRASSANO, Luciana Melo (Coord.). **Minicurso Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Grupo de pesquisa Direito e Política: estudos sobre Democracia, Federalismo, Dívida Pública e Justiça Fiscal. Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Vídeo do dia 20/07/2020,

Stephen Holmes e Cass Sunstein, na obra intitulada “O Custo dos Direitos: por que a liberdade depende dos impostos?”, retrataram com bastante precisão que até os direitos à liberdade privada têm custo e demandam uma atuação estatal vigorosa para a sua garantia. A compreensão dessa assertiva resgata a importância da política e da moral, correlacionando os direitos com a democracia, com a igualdade e com a justiça distributiva. É daí que se constata que “a oposição entre mercado livre e intervencionismo estatal está equivocada, já que o Estado intervém sempre; e o que importa é decidir que intervenções são apropriadas e justificadas, e quais não o são”²⁵⁹.

Sob outra perspectiva, Thomas Piketty também retratou esse impacto político do sistema tributário moderno e revelou a necessidade de se promover uma grande reforma. A partir de suas premissas, percebe-se que a busca por um sistema de redistribuição mais justo e eficiente estimula o debate acerca das medidas e dos procedimentos mais adequados à sua realização. A reação não poderia ser diferente, provoca-se uma verdadeira incursão pelos princípios elementares da justiça social²⁶⁰.

Acrescentando novas premissas, Johann Graf Lambsdorff ainda evidencia os aspectos da corrupção que são inerentes a esse sistema e que tanto dificultam o seu desenvolvimento. A partir de uma análise científica desse fenômeno, constata-se que atribuir certas punições pela prática de atos corruptivos costuma ser menos eficaz do que denotar uma má reputação por parte desses agentes. Novas luzes são acesas para o estabelecimento de estratégias eficazes de uma boa governança, mesmo que desprovida de boas intenções por parte dos seus administradores e responsáveis²⁶¹.

Essa concepção é corroborada pela própria dinâmica organizacional da estrutura do Estado brasileiro, cujo sincretismo entre a ordem tributária e financeira vem ganhando cada vez mais relevo no alcance da adequada geração, distribuição e alocação de recursos públicos. Com advento da Constituição Federal de 1988, o Estado brasileiro consolidou a sua natureza de Estado federal, com autonomia dos entes federados; descentralização política, administrativa e financeira; indissolubilidade; repartição de competências; distribuição de

tempo de duração 2 h 39 min 22 s, fala referenciada a partir de 57 min 30 s. Disponível em: <youtu.be/ZcW7k9uCTZ8>. Acesso em: 20 jul 2020.

²⁵⁹ Tradução livre. No original: “*la oposición entre mercado libre e intervencionismo estatal está erróneamente fundada, ya que el Estado interviene siempre; y lo que importa es decidir qué intervenciones son apropiadas y justificadas, y cuáles no lo son*”. GARGARELLA, Roberto; e BERGALLO, Paola. In. HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass. **El Costo de los Derechos**: por qué la libertad depende de los impuestos. Tradução de Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2015, p. 12.

²⁶⁰ PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Tradução de André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 35.

²⁶¹ LAMBSDORFF, Johann Graff. **The Institutional Economics of Corruption and Reform**: Theory, Evidence and Policy. Cambridge: Cambridge University Press, 2008, pp. 12-15.

receitas e divisão de despesas²⁶². Nesse sentido, Sérgio Prado aduz que o federalismo fiscal compreende o “conjunto de problemas, métodos e processos relativos à distribuição de recursos fiscais em federações, de forma tal que viabilizem o bom desempenho de cada nível de governo no cumprimento dos encargos a ele atribuídos”²⁶³; e José Maurício Conti caracteriza o federalismo fiscal como a “análise da maneira pela qual está organizado o Estado, qual é o tipo de federação adotado, qual é o grau de autonomia dos seus membros, as incumbências que lhe são atribuídas e, fundamentalmente, a forma pela qual serão financiadas”²⁶⁴.

Daí a importância de se atentar para o disposto na Lei nº 4.320/1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O próprio diploma legal estabelece uma divisão entre as receitas correntes e as receitas de capital, incluindo os tributos entre as receitas correntes e as operações de crédito entre as receitas de capital. Ao conceituar o tributo, a lei dá ênfase à sua destinação e ao papel que exerce no custeio das atividades públicas:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades²⁶⁵.

Como é de se perceber, a conceituação de tributo destaca que o produto da sua arrecadação será destinado ao custeio das atividades gerais ou específicas exercidas pelas entidades de direito público. Por mais que os tributos possam exercer funções fiscais, parafiscais ou extrafiscais, não há dúvidas de que esse é um diferencial para sua caracterização. Afinal, o propósito principal da tributação é auferir receita pública para a manutenção das atividades estatais e dos encargos atribuídos especificamente a cada ente da federação.

²⁶² CARVALHO, José Augusto Moreira de. *Federalismo e Descentralização: Características do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus problemas*. CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; e BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 55.

²⁶³ PRADO, Sérgio. **Equalização e Federalismo Fiscal: uma análise comparada – Alemanha, Índia, Canadá, Austrália**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2006, p. 15.

²⁶⁴ CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, pp. 24-25.

²⁶⁵ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 23.3.1964, retificado em 9.4.1964 e retificado em 3.6.1964. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 23 maio 2021.

Em consulta à plataforma do Tesouro Nacional Transparente, obteve-se acesso ao Boletim Informativo publicado em 30/03/2021, referente à estimativa da Carga Tributária Bruta – CTB para o ano de 2020. Constatou-se que a CTB do governo geral teve uma redução de 0,87 pontos percentuais em 2020, em comparação com o ano de 2019. Essa diminuição da carga tributária foi influenciada pelos efeitos da atividade econômica e isenções tributárias relacionados à pandemia do Novo Coronavírus (COVID-19 ou SARS-CoV2)²⁶⁶.

Certamente, a redução da carga tributária causa impactos negativos em todas as esferas de governo. Nesse último Boletim Informativo, a justificativa para a redução foram os impactos econômicos da pandemia desde 2019. Contudo, outro fato que influencia substancialmente na arrecadação tributária é a corrupção nas atividades empresariais.

Essa assertiva é um reflexo do disposto na Lei nº 12.846/2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Essa lei representa um marco no combate à corrupção, cujas disposições se aplicam às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado. Nesse diploma, a responsabilidade está adstrita às esferas administrativa e civil²⁶⁷.

Todos esses pontos conduzem a uma assertiva: o contexto contemporâneo de governança corporativa, aliado ao estímulo à política de *compliance* tributário e ao combate dos atos corruptivos empresariais exigem a compatibilização do interesse arrecadatário inerente ao modelo de Estado fiscal com os fundamentos do direito de empresa, a limitação do risco da atividade empresarial e a garantia constitucional da livre iniciativa, a fim de promover o desenvolvimento nacional de forma justa e equilibrada. Não se trata de um ideal, mas sim de um mandamento. Afinal, é o conhecimento dessa realidade que direciona a interpretação do texto de direito positivo e permite que sejam respeitados os direitos individuais e o interesse público de arrecadação tributária para o financiamento estatal.

Nesse ponto, convém recordar que a responsabilidade do administrador é uma norma geral em matéria de legislação tributária preconizada pela Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III. Apesar de o descumprimento de certos deveres de governança corporativa implicar como sanção a responsabilização tributária, o seu objeto não é propriamente a punição do administrador. O propósito dessa responsabilização é garantir o crédito tributário

²⁶⁶ ESTIMATIVA da Carga Tributária Bruta do Governo Federal. **Tesouro Nacional Transparente**. Disponível em: <sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233>. Acesso em: 23 maio 2021.

²⁶⁷ BRASI. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 2.8.2013. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm>. Acesso em: 23 maio 2021.

para que se possa obter receita e efetivar as políticas públicas inerentes ao modelo estatal adotado, de modo que o seu objeto se aproxima mais do ressarcimento do dano causado à Fazenda Pública por culpa do responsável.

Essa é a origem de muitos dos questionamentos pertinentes à concretização do consequente normativo da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador, mais precisamente a respeito do modo como essa responsabilidade será executada e quais os fins pretendidos com a sua aplicação. A espécie de responsabilidade tributária ainda é um ponto controvertido, pois diversos autores defendem que o administrador deve responder sozinho pelo crédito tributário e que a pessoa jurídica deve ser excluída do polo passivo da obrigação tributária²⁶⁸, enquanto a jurisprudência se consolidou no sentido de que ambos devem compor o polo passivo da obrigação tributária e sem qualquer benefício de ordem²⁶⁹. A relevância desse impasse ganha ainda mais contornos quando se depara com a redação original do Projeto de Código Tributário Nacional, publicado em 1954; e com a redação atual da Lei de Sociedade por Ações, que se encontra em pleno vigor:

Projeto de Lei nº 4.834/1954 – Projeto de Código Tributário Nacional:

Art. 171. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, prepostos ou empregados.

§ 1º. Quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

§ 2º. Nos casos previstos neste artigo e no parágrafo anterior, observar-se-á, quanto à responsabilidade por infrações, o disposto na alínea III do art. 173²⁷⁰ – Sem grifos no original.

²⁶⁸ São exemplos: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 1153-156; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 668; AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 318 e 31; HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 490 e 491; e FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 137 e 138.

²⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.455.490/PR. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Recorrente: Fazenda Nacional; Recorridos: Ademir Soares; e Imediata Construcoes Civis Ltda - Microempresa. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques e a retificação de voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator." Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) (voto-vista), Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 26/08/2014. Publicado em: 25/09/2014. Disponível em: <sccon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401212506&dt_publicacao=25/09/2014>. Acesso em: 23 maio 2021.

²⁷⁰ BRASIL. Projeto de Lei nº 4.834, de 06 de setembro de 1954. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário do Congresso Nacional**. Publicado em: 07/09/1954. Disponível em: <www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 23 maio 2021.

Lei nº 6.404/1976 – Dispõe sobre as Sociedades por Ações:

Responsabilidade dos Administradores

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

§ 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

§ 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto²⁷¹ – Sem grifos no original.

A partir da análise dos textos legais acima transcritos, constata-se que o Projeto do Código Tributário Nacional de 1954 não previa a hipótese de a pessoa jurídica de direito privado ser excluída do polo passivo da obrigação tributária ou de a responsabilidade tributária se restringir ao administrador. Em seu artigo 171, *caput*, havia previsão quanto à responsabilização das pessoas naturais ou jurídicas pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, prepostos ou empregados, o que se confunde com a própria obrigação tributária, cuja previsão foi dispensada quando da publicação do Código Tributário Nacional vigente. Contudo, ainda em seu artigo 171, dessa vez em seu parágrafo primeiro, foi feita uma ressalva no tocante às pessoas jurídicas de direito privado, assegurando que a sua responsabilização se mantém quando as obrigações tributárias forem decorrentes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores.

No mesmo passo, a Lei de Sociedades por Ações de 1976 também não prevê a possibilidade de a pessoa jurídica de direito privado ser excluída do polo passivo da obrigação ou de a responsabilidade se restringir ao administrador. Diante da prática de atos regulares de

²⁷¹ BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 17.12.1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 23 maio 2021.

gestão, já era de se esperar que o administrador não fosse responsabilizado pessoalmente pelas obrigações que contrair em nome da sociedade. A surpresa se dá diante da prática de atos ilícitos de gestão, pois a lei não prevê que o administrador seja responsabilizado pessoalmente pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e prevê apenas a possibilidade de ele responder civilmente pelos prejuízos que causar quando agir com violação à lei ou ao estatuto.

É possível mapear um trajeto sólido em direção à manutenção da pessoa jurídica no polo passivo da obrigação tributária, mesmo quando essa obrigação tenha sido originada de um ato praticado pelo seu administrador com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. O fim pretendido com a aplicação dessa norma é a garantia da arrecadação do crédito tributário, seja pela pessoa jurídica que realizou o fato jurídico tributário ou pela pessoa física que a representa. Essa é a razão pela qual a interpretação pela exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da obrigação não deve prevalecer, deixando a estrita punição do administrador pela prática do ilícito sob a competência das esferas cível ou penal.

Nessa oportunidade, convém destacar um trecho da explicação dada por Renato Lopes Becho a respeito dessa evolução legislativa. O autor faz uma digressão sobre o Projeto do Código Tributário Nacional de 1954 e chega à conclusão de que o seu idealizador pretendeu efetivamente abarcar duas hipóteses em que se mantém a pessoa jurídica no polo passivo da obrigação tributária, tanto a habitual dos atos regulares quanto a excepcional dos atos irregulares praticados pelos seus administradores. Nesse sentido, ele dispõe o seguinte:

Assim, em relação ao atual art. 135, Rubens Gomes de Sousa pretendeu abarcar duas hipóteses. A primeira, no sentido habitual de que a pessoa jurídica responde por atos regulares de seus administradores. Esse aspecto é tão comum ao direito obrigacional que os legisladores não o mantiveram no CTN. A segunda previsão de Sousa foi estabelecida no sentido de que também a pessoa jurídica responderia por atos irregulares (contrários ao direito ou à extensão dos mandatos conferidos) praticados pelos administradores de empresas²⁷².

Em uma análise crítica dessas reflexões, Zenildo Bodnar chega a uma conclusão contundente. O autor assegura que o trajeto percorrido entre o Projeto do Código Tributário Nacional de 1954 e o Código Tributário Nacional de 1966 resultou em uma verdadeira confusão, por ter imiscuído a responsabilidade garantia e a responsabilidade sanção no mesmo dispositivo legal. Com isso, explica que a função de garantia da responsabilidade tributária acabou sendo praticamente excluída ou desvalorizada pela doutrina e pela jurisprudência:

²⁷² BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 93.

Merece destaque a confusão operada pelo legislador, o qual pretendeu imputar responsabilidade ao sócio por ato lícito (responsabilidade garantia) e por ato ilícito (responsabilidade sanção) em um único dispositivo legal, sem estabelecer um corpo coerente de regras e princípios próprios para cada caso, o que levou a doutrina e os tribunais a entenderem que o art. 135, inciso III, trata de responsabilidade por atos ilícitos. Dessa forma, restou praticamente excluída a função de garantia da responsabilidade²⁷³.

Apesar de se discordar do autor quanto à aparente restrição da chamada “responsabilidade garantia” aos atos lícitos e da chamada “responsabilidade sanção” aos ilícitos, há de se convir que a junção desses dois propósitos na forma como foi posta no projeto de lei dificultou bastante a sua aplicação. A discordância se deve justamente ao fato de ser possível buscar a garantia do crédito tributário nos bens particulares do administrador a título de sanção pela prática de atos ilícitos que comprometeram o seu adimplemento, independentemente de a natureza desses atos ser administrativa, tributária, civil ou penal. De toda forma, seria interessante que o texto legal fosse mais preciso para facilitar a identificação dessa espécie de responsabilidade.

Com efeito, o propósito arrecadatório da responsabilidade tributária do administrador é capaz de justificar tanto responsabilidade garantia quanto a responsabilidade sanção. A necessidade de se auferir receita pública para a manutenção das funções estatais é intrínseca à própria conceituação de tributo, também justifica a imputação das obrigações tributárias e ainda subsidia o instituto da responsabilidade tributária, com a ressalva de que nesse último caso o fundamento para a responsabilização seria justamente a aplicação de uma sanção a título de ressarcimento pelo prejuízo causado ao adimplemento do crédito tributário. Assim, nem se exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária nem se admite que a cobrança possa se dar diretamente em nome do administrador sem respeitar o benefício de ordem em relação à pessoa jurídica a que ele representa.

Desse modo, pode-se afirmar que o propósito arrecadatório da responsabilidade tributária do administrador identifica a espécie de responsabilidade subsidiária no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Nele, consubstanciam-se tanto o viés garantidor do crédito tributário quanto o punitivo pela prática do ato ilícito. Afinal, responder com seus bens particulares na hipótese de a pessoa jurídica não ser capaz de adimplir com a obrigação tributária garante o crédito e é justamente a sanção atribuída ao administrador.

²⁷³ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011, pp. 238-239.

4.4 Da Literalidade do Texto do inciso III do artigo 135 do CTN ao alcance do sentido da Norma Jurídica de Responsabilidade Tributária do Administrador

Em 1929, em um manifesto intitulado “O Ponto de Vista Científico do Círculo de Viena”, os pesquisadores Hans Hahn, Otto Neurath e Rudolf Carnap já retratavam o problema entre a forma das linguagens tradicionais e a lógica do pensamento. Apesar de eles terem direcionado essa análise a uma perspectiva crítica da metafísica, toma-se a liberdade de adotar o mesmo raciocínio às normas jurídicas de direito positivo. A conclusão a que eles chegaram é a de que a linguagem comum conduz a erros nefastos, por confundir conceitos funcionais; ela também incita incompatibilidades no sistema a que pertence, devido ao fato de estar alheia à imprescindível decorrência lógica entre suas proposições; e ainda resiste ao reconhecimento de que o pensamento é incapaz de conduzir a conhecimentos sem a utilização de algum aspecto empírico, na medida em que o pensamento por si só se limita à passagem de uma proposição à outra²⁷⁴.

Como é de se esperar, o texto ganha notoriedade. Só que não apenas o texto, mas também todos os elementos que o subsidiam. Por detrás do texto, sobressaem-se as figuras do próprio homem, dos seus ideais, aspirações, interesses, sentimentos, vinculações, poderes, bens, conflitos e decisões inerentes à sua existência²⁷⁵.

Com efeito, é preciso reconhecer a distância entre a estrutura gramatical de um enunciado e a sua estrutura lógica real. Certamente, a análise gramatical não se confunde com a análise lógica. Enquanto a gramática admite imprecisões, a lógica é precisa²⁷⁶.

Reconhece-se que a solução a ser projetada sempre deve ser orientada nos valores positivados na Constituição Federal, ciente de que a norma jurídica não basta mais por si mesma. A literalidade do texto vem se mostrando insuficiente para a construção do sentido das normas jurídicas tributárias, impulsionando uma análise atenta à revalorização da razão prática. Ciente dessas circunstâncias, a interpretação é pautada na legitimação democrática e na teoria da justiça: “busca ir além da legalidade escrita, mas não despreza o direito posto”²⁷⁷.

²⁷⁴ HAHN, Hans; NEURATH, Otto; e CARNAP, Rudolf. A concepção científica do mundo: O Círculo de Viena - Dedicado a Moritz Schlick. **Cadernos de História e Filosofia da Ciência**. 1986, 10, 5-20, p. 11. Disponível em: <www.cle.unicamp.br/eprints/index.php/cadernos/article/view/1220>. Acesso em: 15 jan 2020.

²⁷⁵ ROBLES, Gregorio. **El Derecho como texto**: cuatro estudios de Teoría Comunicacional del Derecho. Madrid: Civitas, 1998, pp. 41-42.

²⁷⁶ WAGNER, Pierre. Carnap et la logique de la science. In: WAGNER, Pierre (Org.). **Les philosophes et la science**. Paris: Gallimard, 2002, pp. 252 e 253.

²⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 283.

Nesse cenário, a interpretação do texto passa a ser vista como verdadeira construção normativa. Apesar dos acentuados debates existentes no âmbito da Teoria Geral do Direito a respeito da abrangência do Positivismo Jurídico ou do que se convencionou a chamar de Pós-Positivismo Estruturante, a influência que a realidade exerce sobre a construção normativa é um fato incontroverso. Consequentemente, há de se reconhecer o mérito da seguinte assertiva:

A norma não é formada apenas por dados linguísticos: não se pode simplesmente falar em interpretação, mas sim em concretização, realização, nisso consistindo o pós-positivismo estruturante, que alça voos além da positividade para buscar na realidade e no âmbito normativo a fundamentação para uma *teoria da decisão jurídica*²⁷⁸.

Com isso, não se pretende desmerecer os dados linguísticos. Ao contrário, o que se pretende é enaltecê-los. Na verdade, todos esses elementos acabam se apresentando como linguagem e justificam o afastamento da ideia preconizada pela hermenêutica tradicional de que interpretar seria revelar o conteúdo existente no texto e mostrar o seu verdadeiro sentido: “Podemos dizer que a interpretação é um ato de valoração e seleção do interprete”²⁷⁹.

Com base nessas premissas, não há dúvidas de que a interpretação se desenvolve em um processo lógico. Aqui, convém destacar que a lógica atua na formulação de proposições estruturalmente corretas, de conceitos e de argumentos. Nesse sentido, esse raciocínio analítico auxilia a busca do sentido atribuído ao texto e a construção normativa²⁸⁰.

Como toda linguagem jurídica, adverte-se para a necessidade de se percorrer um longo caminho para alcançar sua significação. Por meio de uma espécie de sobreposição entre os planos sintático, semântico e pragmático da linguagem, busca-se construir a norma jurídica mais adequada a ser aplicada ao caso concreto. Com o objetivo de auxiliar nesse processo analítico, Lourival Vilanova conceitua a proposição que dá forma à norma jurídica:

É uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a *sentença ou oração*, modo expressional frásico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é a oralidade ou escritura da *linguagem*, nem é o *ato-de-querer ou pensar* ocorrente no sujeito eminente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a situação *objetiva* que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação²⁸¹.

²⁷⁸ SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. 2017. 318 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <tede2.pucsp.br/handle/handle/20975>. Acesso em: 15 ago 2020.

²⁷⁹ CASCUDO, Leonardo Soares Matos. O Constructivismo Lógico-Semântico: a linguagem da Ciência do Direito. **I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito**. Veneza: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Università Ca’Foscari Venezia e Università di Siena 1240, de 18 a 22 de abril de 2016. Mesa: Constructivismo Lógico-Semântico, realizada em 22 de abril de 2016. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/tgdvенеza/artigos/leonardo-soares-matos-cascudo.pdf>. Acesso em: 25 maio 2021, p. 36.

²⁸⁰ ALVES, Alaôr Café. **Lógica: Pensamento Formal e Argumentação**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 79.

²⁸¹ VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. Vol. II. São Paulo: IBET, 2003, p. 208.

Nesse passo, é importante atentar para o fato de que a norma jurídica não se confunde com o texto do diploma legal, nem com a intenção do seu emissor ou receptor. Com efeito, a norma jurídica deve levar em consideração as circunstâncias fáticas, os aspectos ideológicos e as estruturas lógicas inerentes ao sistema a que pertence. Não à toa, Lourival Vilanova assevera que: “o reducionismo, da norma ao fato (sociologismo), da norma positiva à norma ideal (jusnaturalismo), dos valores e normas às estruturas lógicas (logicismo) é sempre um desconhecimento da experiência integral do Direito”²⁸².

Quando se trata da responsabilidade tributária, a lógica que subsidia a Ciência do Direito estabelece uma classificação em três espécies: responsabilidade solidária, subsidiária e pessoal. Na primeira, tanto o contribuinte quanto o responsável são cobrados pelo crédito independentemente de benefício de ordem; na segunda, o contribuinte é acionado primeiro e o responsável só assume caso não se tenha obtido êxito na execução; e, na terceira, libera-se a pessoa que realizou o fato jurídico e cobra-se o crédito exclusivamente do terceiro responsável. Destarte, pode-se dizer que o critério utilizado para a distinção entre essas espécies é justamente o modo de ocupação do polo passivo da obrigação:

[...] o efeito da responsabilidade tributária pode ser: (i) a solidariedade entre o terceiro e o contribuinte; (ii) a subsidiariedade do responsável quando não seja possível cobrar a dívida do contribuinte; ou (iii) a liberação do contribuinte e correspondente cobrança do crédito exclusivamente e pessoalmente do terceiro responsável. Tais consequências são importantes para bem compreender o fenômeno da sujeição passiva indireta no que diz respeito à responsabilidade tributária, tal como delineada no Código Tributário Nacional²⁸³.

Especificamente no que diz respeito à espécie de responsabilidade tributária preconizada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, a sua classificação é bastante controvertida na doutrina e na jurisprudência. A própria legislação classificou-a dentre os casos de responsabilidade de terceiros, distinguindo-a das hipóteses de responsabilidade dos sucessores e de responsabilidade por infrações. Esse diploma legal determina que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, sendo oportuno transcrever novamente a sua redação:

²⁸² VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 23-24.

²⁸³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; CAPELLA, Vicente Lisboa. Reflexão acerca dos efeitos da Responsabilidade Tributária tal como proposta no Código Tributário Nacional. In: **Revista Novos Estudos Jurídicos** - Eletrônica, Vol. 20, n. 1, jan/abr 2015, pp. 88-115. Disponível em: <siiaip32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/7196>. Acesso em: 07 maio 2021, p. 113.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado²⁸⁴.

Logo no início do texto legal em análise, consta a expressão “são pessoalmente responsáveis”. Com efeito, é de se perguntar como a junção de três palavras em uma frase pode dar ensejo a interpretações tão distintas. Desde já se responde que isso se deve ao fato de que as palavras não são o único objeto de interpretação, mas também o momento em que foram escritas, o sistema a que pertencem, o contexto em que serão aplicadas e a finalidade a que perseguem, enaltecendo a intersecção entre os três planos da linguagem.

Há intérpretes que aparentam priorizar o plano sintático da linguagem e atribuem um sentido mais literal ao texto, enquanto outros enaltecem o plano pragmático da linguagem e vão além do que está escrito. Certamente, há limites que devem ser respeitados. Nem a literalidade do texto deve ser o único critério, nem se pode descurar do que está escrito.

Ubaldo Cesar Balthazar e Vicente Lisboa Capella são bastante contundentes nos dilemas a respeito da sujeição passiva e da responsabilidade tributária, utilizando como subsídio o preconizado pelo artigo 124 do CTN para só então depois justificarem as conclusões a que chegam a respeito do artigo 135 do CTN. Apesar de não haver dúvidas de que o artigo 124 do CTN trata de obrigação solidária, os autores chamam atenção para o fato de que o seu inciso I só pode ser utilizado como fundamento para imputar a solidariedade entre contribuintes ou entre responsáveis, jamais entre um contribuinte e um responsável, porque ele não prevê a exigência do crédito de um terceiro que não realizou o fato jurídico tributário, mas apenas admite a multiplicidade de sujeitos passivos que se encontrem em situações semelhantes; enquanto o inciso II só pode ser utilizado como fundamento para imputar a solidariedade entre um contribuinte e um responsável, porque ele retrata a possibilidade de inclusão de um terceiro no polo passivo da relação jurídica tributária, que não pode ser a própria pessoa que realizou o fato jurídico, até mesmo porque seria redundante fazer referência ao contribuinte, já que sempre se exige previsão legal para a sua responsabilização. Diante dessas considerações, destacam que o artigo 128 do CTN prevê a

²⁸⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 28 maio 2021.

possibilidade de que a pessoa que realizou o fato jurídico seja excluída do polo passivo da obrigação ou de que a responsabilidade seja atribuída em caráter supletivo e concluem que o artigo 135 do CTN não configura nenhuma dessas hipóteses:

Na própria menção ao responsável, feita pelo CTN, existe a possibilidade de exoneração do contribuinte da dívida. Essa consequência também é denominada por alguns autores, inspirados no CTN, como responsabilidade pessoal. Não se pode compreender que a pessoalidade, como mencionada no art. 135 do CTN, tenha o significado da subsidiariedade, prevista no art. 134 do CTN. Se assim fosse, o Código estaria impondo responsabilização semelhante em situações totalmente opostas, o que por si só é ilógico²⁸⁵.

Sob o mesmo raciocínio, Renato Lopes Becho resgata o comparativo entre o artigo 135 do CTN e o artigo 158 da Lei de Sociedade por Ações e assegura que a melhor interpretação é a de que são dispositivos correlatos. Isso porque, em ambos os casos, o administrador não seria pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão, mas responderia quando procedesse com violação à lei, contrato social ou estatutos. A justificativa para a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária seria o fato de o administrador ter agido contra os interesses dela, apesar de se reconhecer que esse entendimento vai de encontro à jurisprudência dos Tribunais de Justiça:

Conforme exposto no presente estudo, entendemos que a melhor compreensão para o art. 135 é considerá-lo correlato ao art. 158 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Significa dizer que, quando os responsáveis tributários realizarem atos lícitos contra o interesse do contribuinte e que significarem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável), esses responderão pessoalmente pelos créditos tributários decorrentes de seus atos. Nos termos como positivado pelo legislador, como o responsável terá agido contra os interesses do contribuinte, este será excluído da ação de cobrança (responsabilidade pessoal do terceiro). Essa compreensão não encontra ressonância na jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça. Essa assertiva reforça a ideia, anteriormente explorada, de que a responsabilidade tributária, como está sendo aplicada, não possui correlação com o que foi decidido pelo legislador quando da elaboração do Código Tributário Nacional²⁸⁶.

Com bastante propriedade, Maria Rita Ferragut sustenta que o inciso III do artigo 135 do CTN trata de uma espécie de responsabilidade pessoal. Ela assegura que esse posicionamento não descuida do receio de evitar que haja fraudes voltadas à exclusão da

²⁸⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; CAPELLA, Vicente Lisboa. Reflexão acerca dos efeitos da Responsabilidade Tributária tal como proposta no Código Tributário Nacional. In: **Revista Novos Estudos Jurídicos** - Eletrônica, Vol. 20, n. 1, jan/abr 2015, pp. 88-115. Disponível em: <www.univali.br/periodicos>. Acesso em: 07 maio 2021, pp. 104, 105 e 109.

²⁸⁶ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 102.

pessoa jurídica e à ineficácia da execução contra o administrador, na medida em que nesses casos haveria ferramentas legais suficientes para justificar a posterior inclusão da sociedade no polo passivo da obrigação jurídica tributária. Assim, explica o porquê de a responsabilidade pessoal do administrador estar em consonância com a legalidade, a igualdade e o interesse público:

Ora, em que pese a razoabilidade dessa preocupação, o fato é que, se provada a simulação da responsabilidade pessoal do responsável, o Fisco terá o dever-poder de incluir ou de solicitar a inclusão da sociedade no polo passivo da relação. Considerar a responsabilidade como sendo pessoal não implica, de forma alguma, defender uma interpretação que esteja em desacordo com o interesse público, com a igualdade, com a legalidade e que, finalmente, incentive o ilícito²⁸⁷.

Por mais que essas perspectivas tenham apenas caráter exemplificativo, todas elas se coadunam com a literalidade do texto do inciso III do artigo 135 do CTN. Afinal, o argumento preponderante é o que está escrito. Como o texto prevê a pessoalidade, não haveria como interpretar em sentido diverso.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.455.490/PR, publicado em 25/09/2014, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin, combateu diretamente essa forma de interpretação. Apesar de se discordar de alguns excessos na sua explanação, é importante registrar o posicionamento expresso no sentido de que a interpretação exclusivamente pelo método gramatical/literal “pode levar a resultados aberrantes” e que a conclusão pela responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica “é insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica”. Nesse ponto, convém transcrever alguns trechos do inteiro teor do voto do relator:

In casu, o Tribunal de origem, com base no art. 135, III, do CTN, concluiu que a responsabilidade do sócio é pessoal, o que, em seu ponto de vista, possui o atributo de excluir a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, a qual, portanto, não pode ter seus bens penhorados. [...]

É possível constatar que o decisum interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise. Com efeito, a exegese conduzida pelo e. Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti é insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica. A responsabilidade tributária é classificada nas modalidades substituição e transferência. De modo geral, entende-se que, na primeira, a responsabilidade é definida no momento da ocorrência do fato gerador, quando a lei a atribui a outro sujeito, que não aquele que detém relação pessoal e direta com a situação impositiva da obrigação tributária – exemplo típico é o relacionado com a fonte (responsável) pagadora dos rendimentos pagos ao trabalhador assalariado (contribuinte). Na responsabilidade por transferência, uma determinada circunstância prevista em lei –

²⁸⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 138.

normalmente posterior à ocorrência do fato gerador – acarreta alteração do responsável tributário. Esta modalidade possui as seguintes subdivisões: a) responsabilidade dos sucessores; b) responsabilidade de terceiros; e c) responsabilidade por infrações²⁸⁸ - Sem grifos no original.

De toda forma, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, publicado em 10/02/2011, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie, já havia feito uma digressão sobre esses argumentos em busca do alcance do sentido da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Apesar de se reconhecer o viés punitivo do administrador pela prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos que dificultem a arrecadação do crédito tributário pelo Estado, foi esclarecido que o propósito da instituição da responsabilidade tributária do administrador pelo Código Tributário Nacional foi o de garantir o adimplemento do crédito tributário na hipótese de a pessoa jurídica vir a se tornar insolvente ou de não poder realizar o pagamento por outras razões. Essa conclusão foi sintetizada no seguinte trecho:

[...] se a verificação de que a responsabilidade decorre do cumprimento de um dever de colaboração implícito na sua regra-matriz, de um lado, aproxima-a da estrutura das normas penais, não significa, de outro, que tenha a mesma natureza. Isso, aliás, decididamente não têm. Basta ver que a responsabilidade surgida para o terceiro pela infração ao seu dever formal não subsiste ao cumprimento da obrigação pelo contribuinte. O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário²⁸⁹.

É de se reconhecer que os argumentos suscitados para defender a espécie de responsabilidade pessoal do administrador muitas vezes vão além da interpretação literal do texto e alcançam nuances lógicas, mas esse sentido não deve preponderar. É até possível que a

²⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.455.490/PR. Recorrente: Fazenda Nacional, Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Recorrido: Ademir Soares Recorrido: Imediata Construções Cíveis LTDA – Microempresa. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques e a retificação de voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) (voto-vista), Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 26/08/2014. Publicado em: 25/09/2014. Disponível em: <scn.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401212506&dt_publicacao=25/09/2014>. Acesso em: 16 jan 2021

²⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276/PR. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Ellen Gracie. Repte.(s): União. Recdo.(A/S): Owner's Bonés Promocionais LTDA - ME. O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, aplicando-se o regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela recorrente a Dra. Cláudia Aparecida Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/11/2010. Disponibilizado em: 09/02/2011. Publicado em: 10/02/2011. P. 8. Disponível em: <jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 18 ago 2020.

exclusão da pessoa jurídica tenha sido idealizada, mas certamente não delimitou de forma apropriada as condicionantes para a sua incidência. Com efeito, parte da doutrina esclarece que:

[...] É neste artigo que entendemos haver falhado uma tentativa do legislador para a colocação em prática da teoria subjetiva da responsabilidade. Quando colocou no texto a palavra “pessoalmente” parece que tinha a intenção de imputar ao agente, certamente culpado pelos atos ilícitos que depois define, a responsabilidade exclusiva de suas omissões ou seus cometimentos delituosos. Quiçá a ideia tenha sido mesmo a de excluir da responsabilidade tributária aqueles contribuintes administrados por tais agentes, considerando-os também vítimas dos atos ilícitos praticados pelos administradores indicados, tanto quanto o próprio Fisco²⁹⁰.

No entanto, a busca do alcance do sentido da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador conduz a um caminho diverso do que leva a literalidade do texto legal: tanto pela análise conjunta dos artigos 131 e 134 do CTN, quanto pela análise do disposto no artigo 137, inciso III, alínea “c”, do CTN. O artigo 131 do CTN está situado na seção que trata da responsabilidade dos sucessores, enquanto o artigo 134 do CTN está situado na seção que trata da responsabilidade de terceiros juntamente com o artigo 135 do CTN. Por sua vez, o artigo 137, inciso III, alínea “c” do CTN está situado na seção que trata da responsabilidade por infrações.

No primeiro caso, os artigos 131 e 134 do CTN merecem destaque porque estão classificados em categorias distintas e ainda assim revelam o mesmo propósito na indicação do responsável. Apesar de o artigo 131 do CTN tratar da responsabilidade dos sucessores e o artigo 134 do CTN tratar da responsabilidade de terceiros, ambos se propõem a garantir a efetiva arrecadação do crédito tributário. Por mais que o texto legal do artigo 135 do CTN determine que a responsabilidade tributária é pessoal e utilize os mesmos termos do artigo 131 do CTN no sentido de que “são pessoalmente responsáveis”, a exclusão da pessoa jurídica com real possibilidade de garantir o crédito tributário vai na contramão da sistemática do Código Tributário Nacional: para fins de comparação, os responsáveis pessoais previstos no artigo 131 do CTN são justamente aqueles que têm a real possibilidade de garantir o crédito tributário; se a pessoa jurídica mantém real possibilidade de garantir o crédito tributário, ela não deve ser excluída da relação jurídica tributária; nesse caso, a garantia do crédito tributário se dá com a manutenção da pessoa jurídica e a inclusão do administrador.

²⁹⁰ VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A Responsabilidade Tributária**: as obrigações tributárias e responsabilidades individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 107 e 117.

No segundo caso, o artigo 137, inciso III, alínea “c”, do CTN, merece destaque porque ele também prevê a responsabilidade pessoal. Apesar de esse diploma legal tratar da responsabilidade pessoal do agente quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico, ele restringe a responsabilidade aos administradores que pratiquem infrações contra as próprias pessoas jurídicas a que representam: “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas”. Como é de se perceber, a responsabilização por infração é condicionada à prática de atos contra a pessoa jurídica.

Independentemente de o critério para a escolha do responsável levar em consideração ou não a prática de um ato ilícito, o propósito da responsabilidade tributária não pode ser apenas o de punir o responsável. A finalidade da norma de responsabilidade tributária não é a de punir o responsável, mas sim a de garantir o crédito tributário. A sanção para o sujeito que prejudicou o interesse do Fisco e de eventuais terceiros deve se dar nas vias próprias, seja pela ação judicial ou até mesmo pela instituição de multa fiscal com nítido caráter punitivo²⁹¹.

Em uma abordagem bastante sensível a respeito do tema, Daniel Monteiro Peixoto chama atenção para a necessidade premente de se alinhar a dogmática e a zetética. Ele explica que o objetivo é desprender de algumas formulações adotadas pela Ciência do Direito Tributário, que são reféns da estruturação configurada na literalidade do Código Tributário Nacional e impedem a abordagem do assunto de forma mais ampla. Essa postura contribui sobremaneira para a identificação de soluções efetivas de problemas que se perpetuam justamente por não se levar em consideração as exigências específicas de cada segmento da regulação jurídica, que é exatamente o que ocorre com a responsabilidade tributária²⁹².

Seguramente, o texto de direito positivo objeto de estudo retrata uma hipótese de norma jurídica de responsabilidade tributária sancionadora. Contudo, o efeito preponderante dessa responsabilização não é o de sujeição a uma dada penalidade. O seu objetivo principal é o de garantir o recolhimento do crédito tributário, o que se alinha ao paradigma do direito civil, de cunho sancionador-ressarcitório, sob um caráter patrimonial emergente²⁹³.

²⁹¹ Inclusive, convém lembrar que o artigo 158 da Lei das Sociedades por ações prevê justamente a possibilidade de o administrador responder civilmente caso aja de forma ilícita: “Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto” *in* BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**. Brasília, 15 de dezembro de 1976; 155º da Independência e 88º da República, publicada em 17.12.1976. Acesso em: 13 jan. 2020.

²⁹² PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 33.

²⁹³ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 179.

Por via de consequência, seja sob a acepção da responsabilidade enquanto papel institucional, como ocorre por conveniência à arrecadação; seja enquanto fator causal, por necessidade à arrecadação; ou ainda sob o viés sancionador por ressarcimento, não se pode olvidar da força motora que rege a estrutura organizacional do Estado. Nesse passo, os ditames para a eleição do sujeito passivo devem sempre almejar o propósito que justifica o poder de tributar do Estado e ao mesmo tempo respeitar os limites constitucionais impostos ao exercício desse poder. Assim, a responsabilidade tributária do administrador deve ser ditada sob o equilíbrio entre o interesse público arrecadatório e os direitos individuais dos administradores das pessoas jurídicas de direito privado.

O que se constata é que tanto a imputação da responsabilidade pessoal quanto a da responsabilidade solidária enaltecem o grau de punição atribuído ao administrador. Na primeira, porque a pessoa jurídica não participa do polo passivo da relação e a cobrança se dá exclusivamente em nome do administrador. Na segunda, porque a pessoa jurídica e o administrador participam do polo passivo da relação sem benefício de ordem e isso implica a possibilidade de se optar por executar apenas o administrador mesmo quando a pessoa jurídica tenha patrimônio suficiente para adimplir o crédito.

Nesse cenário, acredita-se que a responsabilidade subsidiária é quem melhor se coaduna com o sentido da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Na responsabilidade subsidiária, o administrador compõe o polo passivo da relação jurídica desde o início e lhe é garantido um benefício de ordem durante a execução. Desse modo, o administrador só é acionado na hipótese de a execução contra a pessoa jurídica restar infrutífera e daí ele passa a responder diretamente pelo crédito tributário com o seu próprio patrimônio como uma espécie de sanção pela prática de atos ilícitos de gestão.

Apesar de se reconhecer que a espécie de responsabilidade subsidiária não corresponde ao entendimento predominante na jurisprudência dos Tribunais de Justiça a respeito do consubstanciado no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, convém registrar que essa interpretação chegou a ser mencionada pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.101.728/SP, publicado em 23/03/2009, na qualidade de Recurso Repetitivo, sob os Tema nº 96 e 97²⁹⁴; e reafirmada mais

²⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.101.728/SP. Recorrente: Borda do Campo Indústria e Comércio de Biscoitos LTDA e outros. Advogado: Jose Roberto Silveira Batista e outro(s). Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Procurador: Carlos Alberto Bittar Filho e outro(s). Órgão Julgador: Primeira Seção. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin,

recentemente, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.485.532/RS, publicado em 27/03/2018²⁹⁵. Em ambos os julgados, condiciona-se a responsabilidade do terceiro à impossibilidade de exigência da obrigação em face da pessoa jurídica. Inclusive, o precedente mais recente faz referência àquele julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos:

Ademais, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de que os arts. 134 e 135 do CTN estabelecem a responsabilidade de terceiros quando impossível a exigência do cumprimento da obrigação tributária em face do devedor principal. Ressalte-se que há inúmeros precedentes deste Tribunal que tratam a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN como "subsidiária", especialmente o acórdão proferido no REsp 1101728/SP (1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.3.2009) - submetido ao regime dos recursos repetitivos²⁹⁶.

De acordo com esses precedentes, a seção do Código Tributário Nacional que trata da responsabilidade de terceiros se enquadraria na espécie de responsabilidade subsidiária. Isso porque tanto o artigo 134 quanto o artigo 135 do Código Tributário Nacional imputariam a responsabilidade ao terceiro somente quando não fosse possível exigir o cumprimento da

Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou, oralmente, o Dr. Aylton Marcelo Barbosa da Silva, pela recorrida. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 11/03/2009. Publicado em: 23/03/2009. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802440246&dt_publicacao=23/03/2009>. Acesso em: 28 maio 2021.

²⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.485.532/RS. Recorrente: Aérnio Dilkin Penteado. Advogado: Francisco Prehn Zavascki e outro(s) - RS058888. Recorrido: Fazenda Nacional. Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Interes.: Ordem dos Advogados do Brasil - Seção do Rio Grande do Sul - OAB/RS, Advogados: Rodrigo José Machado - RS075687, Audrey Romero de Vélis - RS084497, Vinícios da Silva Saraiva - RS082909. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão (Presidente), Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 20/03/2018. Publicado em: 27/03/2018. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201402541807&dt_publicacao=27/03/2018>. Acesso em: 28 maio 2021.

²⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.485.532/RS. Recorrente: Aérnio Dilkin Penteado. Advogado: Francisco Prehn Zavascki e outro(s) - RS058888. Recorrido: Fazenda Nacional. Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Interes.: Ordem dos Advogados do Brasil - Seção do Rio Grande do Sul - OAB/RS, Advogados: Rodrigo José Machado - RS075687, Audrey Romero de Vélis - RS084497, Vinícios da Silva Saraiva - RS082909. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão (Presidente), Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 20/03/2018. Publicado em: 27/03/2018. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201402541807&dt_publicacao=27/03/2018>. Acesso em: 28 maio 2021.

obrigação daquele que realizou o fato jurídico tributário. Em ambos os casos, a interpretação vai além da literalidade do texto legal sem desprezar o direito posto e se pauta em elementos lógicos que fundamentam a sua disposição.

Nesse sentido, acredita-se que há subsídios suficientes para unificar o entendimento pela responsabilidade subsidiária do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Por essa via, assegura-se que o administrador será penalizado pela prática de atos ilícitos de gestão e garantirá o adimplemento do crédito tributário com o seu patrimônio pessoal na hipótese de a pessoa jurídica não cumprir com a obrigação. Ademais, também se assegura o direito de a pessoa jurídica que se sentir prejudicada vir a buscar a devida reparação dos danos causados pelo seu administrador na esfera cível.

Diante desse apanhado, não seria razoável responsabilizar o administrador pessoal, individual e exclusivamente pelo ilícito, concentrando todo o ônus da obrigação sobre ele: primeiro, porque afastaria a pessoa jurídica que efetivamente realizou o fato jurídico tributário e possivelmente auferiu vantagens com ele; e, segundo, porque a pessoa jurídica pode ter meios de adimplir o crédito tributário e garantir a execução fiscal. Também não seria razoável responsabilizar o administrador solidariamente à pessoa jurídica, pois se admitiria que ele fosse acionado sem benefício de ordem e concentraria sobre ele um ônus excessivo. O mais razoável seria responsabilizar o administrador somente na hipótese de insolvência ou inviabilidade do adimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica, pois, dessa forma, (i) resguarda-se o interesse do Estado sob a perspectiva da instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, relativas ao Direito Tributário; (ii) garante-se a existência de recursos sob o viés da consecução das receitas e gestão das despesas, concernentes ao Direito Financeiro; e (iii) justifica-se a interferência no patrimônio do sócio de forma subsidiária, em decorrência da prática de ato ilícito, tornando-se um garantidor do crédito tributário em nome da pessoa jurídica a que ele representa, sem prejuízo da sua responsabilização pelas vias do Direito Civil, Direito Empresarial ou até mesmo do Direito Penal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando se caminha para a conclusão, percebe-se que ela não é um ponto de chegada. A conclusão é a colheita de posicionamentos que se alcançam ao longo do caminho, à medida em que vão sendo feitas breves paradas nos pontos planejados e naqueles que foram descobertos fora do itinerário. Dificilmente se atingirá um ponto final, cumpre apenas encerrar a caminhada para contemplar todas as percepções e perspectivas que ampliaram significativamente o conhecimento sobre o tema.

A dissertação é um diário desse longo caminhar para a conclusão, na qual são feitos registros dos planos, dos encontros, dos desencontros, das surpresas e das descobertas a respeito do tema. Tudo isso fica registrado em uma narrativa que acaba por transmitir o amadurecimento das ideias iniciais, na tentativa de se aproximar cada vez mais do que se tem por ideal. Ao se atingir as considerações finais, é possível identificar algumas posições que se revertem em pontos de partida para tantos outros destinos.

Longe dos fins literários, o caráter científico dos estudos jurídicos exige a utilização de um raciocínio lógico dedutivo para garantir a precisão dos registros da pesquisa. Como uma das peculiaridades do Direito Tributário é a sua indiferença a respeito da intenção do contribuinte em realizar o fato jurídico tributário, esse ramo do Direito costuma expressar uma objetividade que reivindica uma abordagem analítica que já lhe é característica. No âmbito da Responsabilidade Tributária do Administrador, arrisca-se a dizer que a falta de técnica legislativa deu ensejo a uma subjetividade bastante nociva.

A correlação entre o texto e o contexto vem se tornando cada vez mais evidente, não é à toa que o contexto atual de Filosofia Analítica influencia diretamente os estudos mais recentes sobre os textos de direito positivo. Essa assertiva pode ser constatada em uma breve incursão da evolução da Filosofia das Ciências e do desenvolvimento de uma Epistemologia Geral, na qual a linguagem é promovida a um dos instrumentos do saber científico.

Os eventos factuais são transformados em linguagem deôntico-jurídica para reduzir as complexidades do objeto da experiência e construir a própria realidade jurídica, o que justifica a importância da utilização de recursos semióticos para proporcionar o controle, a justificativa e a legitimação desse conhecimento. Esse processo tem o potencial de alterar o mundo social ao se utilizar de uma linguagem prescritiva do comportamento das pessoas, conduzindo o ato de pensar à forma do pensamento e ao objeto do pensamento para adquirir consciência sobre o assunto. Por essa razão é que se insiste tanto no exame dos signos linguísticos, seja em suas relações mútuas, seja com o objeto a que representam ou ainda com os utentes da linguagem.

É bastante interessante pensar que a norma jurídica é sempre contrafactual, até mesmo porque muitas vezes os juristas se percebem diante de uma experiência com o impossível semelhante à do juiz Iolau. No contexto jurídico contemporâneo, reconhece-se que é mais importante refletir do que criar rótulos. De uma forma ou de outra, o que se deseja evitar é que o texto não tenha força normativa e venha apenas a reproduzir símbolos políticos.

Desde o momento em que se adentra à área da sujeição passiva tributária e se avança até o campo de concentração da responsabilidade tributária propriamente dita, é preciso respeitar todo o acervo de princípios fundamentais que lhes servem de base e limite. Daí a importância de se analisar com bastante acuidade os critérios específicos e os fundamentos próprios que conduzem à imputação da responsabilidade tributária, nessa inesgotável busca por um sistema tributário cada vez mais eficiente. Afinal, não se pode olvidar que a tributação é um elemento propulsor do progresso, do desenvolvimento geral e da justiça social.

Delimitar a responsabilidade tributária prevista no inciso III do artigo 135 do CTN não é uma tarefa fácil, notadamente por se tratar de um texto de direito positivo que já gerou tantas divergências doutrinárias e discussões jurisprudenciais. Apesar de se resgatarem construções normativas a respeito desse diploma legal há mais de trinta anos, o tema está longe de ser superado, ultrapassado ou considerado esgotado. Prova disso são os recentes informativos jurisprudenciais, principalmente do Superior Tribunal de Justiça, alguns deles decorrentes de Recursos Especiais repetitivos, diante do volume de casos que tratam sobre a mesma matéria, o que leva a uma assertiva contundente: enquanto houver questionamentos a respeito da norma jurídica tributária a ser aplicada no caso concreto, o tema será atual.

Para tentar dirimir esses questionamentos, é imprescindível que se recorra à análise atenta da lei, da doutrina e da jurisprudência. Por mais que as teses mais recentes chamem atenção para aspectos não observados outrora, é na exposição de motivos, na literatura clássica e nos julgados paradigmas que se encontram as premissas que delimitam a construção normativa. Ainda que sob uma nova perspectiva, teorias antigas precisam ser revisitadas para que se possa promover o tão almejado encontro do direito positivo com a eficácia normativa.

Tradicionalmente, perpassa-se por uma análise dos planos sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica. Mais recentemente, agregam-se as teorias argumentativas que contribuem para a legitimidade das decisões. Em linhas gerais, o que predomina é um exame direcionado à influência que a realidade atual exerce na aplicação da norma ao caso.

É por isso que quando se trata da responsabilidade tributária do administrador, busca-se alcançar a norma jurídica mais eficaz no tocante à efetiva arrecadação do crédito tributário. Contudo, não se pode olvidar os limites fundamentais que foram impostos ao exercício desse

poder estatal. Há limitações constitucionais não apenas à determinação do sujeito que irá compor o polo passivo da obrigação, mas também ao objeto pelo qual será responsabilizado e às hipóteses em que se admite a imputação da respectiva responsabilidade tributária.

Desde que o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 562.276, publicado em 10/02/2011, por meio do Tribunal Pleno, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie, ficou consignada a existência de um dever formal implícito do administrador de agir com zelo, de cumprir a lei e de não extrapolar os poderes contratuais de gestão; assim como que o critério material da regra-matriz de responsabilidade tributária se caracteriza pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que impliquem o surgimento ou ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. Esse dever formal implícito do administrador configura justamente o que se convencionou a chamar de *compliance tributário* no contexto contemporâneo de governança corporativa. Por mais que se entenda que eventuais medidas de cautela adotadas para se estar em conformidade com a legislação tributária não possam ser oponíveis ao ente público nos casos em que houver caracterização da materialidade prevista no diploma legal em análise, a sua prática é voltada à minimização dos riscos de responsabilização e maximização das chances de ressarcimento em eventual ação regressiva ajuizada em desfavor da pessoa jurídica de direito privado.

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.455.490, publicado em 25/09/2014, pela Segunda Turma, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin, destacou que se estaria trabalhando com duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária, que vincularia a pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte; e a regra-matriz de responsabilidade tributária, que atrairia a pessoa física, na qualidade de responsável. A respeito do critério material da regra-matriz de responsabilidade tributária, foi consignado que corresponderia a atos de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária e que tenham contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. Essa posição se alinha à realidade atual de combate aos atos corruptivos empresariais, incentivando uma gestão eficiente e o adimplemento do crédito.

O ponto-chave da responsabilidade tributária consubstanciada no Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, é o momento da ocorrência do fato jurídico tributário. Diante da hipótese de incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária construída pela jurisprudência, a maior parte dos casos concretos trata de situações em que somente a pessoa jurídica de direito privado ocupava o polo passivo da obrigação quando da ocorrência do fato jurídico tributário e nesse momento sequer haveria que se falar em responsabilidade de terceiro. A responsabilidade tributária do administrador só passa a ser levada em consideração

quando a pessoa jurídica de direito privado não cumpre com a obrigação, principalmente nos casos em que se constata a insolvência ou dissolução irregular da empresa.

Essa constatação apenas reforça a ideia de que a espécie de responsabilidade tributária preconizada por esse diploma legal é subsidiária, na medida em que o propósito da sua instituição é o cumprimento da obrigação tributária e o adimplemento do respectivo crédito. Excede o poder do Estado definir essa espécie de responsabilidade tributária como sendo solidária, porque impõe ao administrador o mesmo nível de exigência da pessoa jurídica de direito privado que efetivamente realizou o fato jurídico tributário, sem qualquer benefício de ordem, sem previsão legal expressa nesse sentido. Também extrapola as funções do Direito Tributário definir essa espécie de responsabilidade tributária como sendo pessoal, primeiro, porque afasta a pessoa jurídica de direito privado do polo passivo da obrigação tributária mesmo quando ela tem condições de adimplir com o crédito e eventualmente exercer o seu direito de regresso contra o administrador, o que vai de encontro ao interesse arrecadatório estatal; e, segundo, porque o objetivo principal não é punir o administrador de forma indiscriminada, concentrando nele o ônus do cumprimento da obrigação e do adimplemento do crédito, justamente em razão do propósito de arrecadar os recursos para a atuação estatal.

A partir dos dados que foram reunidos, é possível responder às questões suscitadas por Daniel Monteiro Peixoto que introduziram o último capítulo da dissertação e sintetizam algumas das conclusões a que se chegou com esse estudo. Certamente, o caminho percorrido entre a análise da hipótese normativa e do conseqüente normativo da regra-matriz de responsabilidade tributária do administrador passou por muitos lugares que já haviam sido visitados pelo autor. Contudo, a análise das bases constitucionais em perspectiva pragmática permitiu conhecer lugares novos que podem contribuir para a consolidação do tema:

(a) Não é permitido ao agente fiscal ou ao juiz aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica inserta no artigo 50 do Código Civil para fins de responsabilização dos gestores de sociedades em matéria tributária. Uma das razões para essa assertiva é justamente o fato de que a desconsideração da personalidade jurídica não é objeto dos dispositivos que tratam da responsabilização dos administradores no Código Tributário Nacional. Muito pelo contrário, a acepção de desconsideração da personalidade jurídica do Código Civil tem uma natureza completamente diferente da responsabilização do administrador retratada no Código Tributário Nacional: na primeira, apenas a pessoa jurídica ocupa o polo passivo e o que se admite é a extensão dos efeitos da obrigação tributária aos bens particulares de administradores ou sócios que tenham sido beneficiados direta ou indiretamente pelo

abuso de poder; na segunda, o administrador efetivamente ocupa o polo passivo na qualidade de responsável e os seus bens particulares estão imediatamente passíveis de constrição;

(b) Os pressupostos sob os quais os administradores das sociedades serão responsabilizados pelo recolhimento do crédito tributário consistem nos atos tendentes a impedir, retardar, dificultar, modificar ou excluir a regra-matriz de incidência tributária e o adimplemento do respectivo crédito tributário. Conseqüentemente, a ilicitude retratada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III, pode ser de natureza tributária, penal, societária ou de qualquer outro tipo desde que comprometa o adimplemento da obrigação tributária e do respectivo crédito objeto de execução. Por sua vez, o vocábulo “pessoalmente responsáveis” deve ser interpretado no sentido de incluir os administradores no polo passivo para responderem diretamente com seus bens particulares caso a pessoa jurídica administrada não venha a adimplir com a obrigação tributária na qualidade de contribuinte. Logo, não caberia afastar a responsabilidade da sociedade para buscar a satisfação do crédito diretamente no patrimônio do administrador porque o polo passivo seria composto tanto pela sociedade contribuinte quanto pelo administrador responsável sob um vínculo de subsidiariedade;

(c) A razão pela qual a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça utiliza reiteradamente a expressão “sócio-gerente” é para fazer referência àqueles sócios que exercem poderes de gestão, afastando os que apenas compõem a sociedade sem qualquer ingerência na sua administração. E a tendência de se inverter o ônus da prova em matéria de demonstração do fato que dá origem à responsabilização dos administradores surgiu em razão de se promover a distribuição do ônus da prova àquele que tem melhores condições, acesso e capacidade de reunir os documentos pertinentes à sua participação no ato ilícito em questão. Com efeito, há de se convir que o fato de o “sócio-gerente” ou simplesmente “administrador” da sociedade ter o domínio sobre os documentos, dados e informações acerca das atividades desempenhadas pela pessoa jurídica a que ele representa justifica essa inversão do probatória; e

(d) O momento adequado para se produzir a prova do fato jurídico que dá ensejo à responsabilidade tributária do administrador é no lançamento, quando se declara a ocorrência do fato jurídico e se constitui o crédito tributário. E há sim prazo para que o Fisco demonstre a prova do fato jurídico ensejador da responsabilidade tributária do

administrador e o redirecionamento do processo de cobrança. O prazo limite é de cinco anos a contar da citação da pessoa jurídica, com a ressalva de que o início da contagem do prazo prescricional é postergado quando o ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador tenha sido praticado posteriormente à data da citação.

Nesse sentido, constata-se a presença dos seguintes limites à espécie de responsabilidade tributária do administrador prevista pelo inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional:

- 1) Não basta ser sócio. Só quem pode ser responsabilizado é o sócio com poderes de administração. É por isso que a jurisprudência costuma retratar a figura do chamado “sócio-gerente”;
- 2) Não deve ser responsabilizado por créditos que não tenham natureza tributária. Somente pode ser responsabilizado por créditos tributários. Outros créditos fiscais não são incluídos;
- 3) Também não deve ser responsabilizado por créditos tributários de qualquer origem, apenas aqueles relacionados ao descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco que tenham repercutido na ocorrência do fato jurídico tributário, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária;
- 4) A responsabilidade tributária não é objetiva. Ela é subjetiva. Mais do que o inadimplemento, a responsabilização é condicionada à comprovação da prática de atos tendentes a impedir, retardar, dificultar, modificar ou excluir a regra-matriz de incidência tributária ou se evadir do pagamento do respectivo crédito tributário; e
- 5) A responsabilidade é subsidiária, ela não é pessoal. Apesar de o texto legal prever a responsabilidade pessoal, a interpretação literal não deve prevalecer. O propósito da responsabilidade tributária do administrador não deve superestimar o viés punitivo; e o fato de a responsabilidade tributária se expressar como norma primária sancionadora-ressarcitória equilibra o dilema instituído entre os direitos individuais e o interesse público, consubstanciando tanto o viés punitivo pela prática do ato ilícito quanto o garantidor do crédito tributário, de forma a atender aos princípios constitucionais que fundamentam a atuação estatal e o desempenho das atividades empresariais.

Diante dessas constatações, conseguiu-se responder ao problema da pesquisa, confirmar a hipótese e até mesmo contribuir com a proposta de uma nova redação ao *caput* e ao inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. No *caput*, ao invés de “são

pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, propõe-se “são subsidiariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias sob as quais tenham sido praticados atos com o propósito de impedir, retardar, dificultar, modificar ou excluir a regra-matriz de incidência tributária ou o adimplemento do respectivo crédito tributário”; e, no inciso III, ao invés de “os diretores, os gerentes ou os representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, propõe-se “os sujeitos com poderes de administração das pessoas jurídicas de direito privado”. Por mais que essa seja uma norma jurídica passível de ser construída na aplicação do caso concreto, a reformulação do documento normativo, de seu enunciado prescritivo e de suas proposições fortalece a segurança jurídica e a legitimidade das decisões judiciais.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **A retórica constitucional**: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo. São Paulo: Saraiva, 2009.

ADEODATO, João Maurício. Retórica Realista e Decisão Jurídica. *In*: **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**. Vitória, v. 18, n. 1, pp. 15-40, jan/abr 2017. Disponível em: <doi.org/10.18759/rdgf.v18i1.928>. Acesso em: 13 set 2021.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. Apelação Cível nº 0000400-83.2007.8.02.0051. Apelante: Fazenda Pública Estadual, Procurador: Obadias Novaes Belo (OAB: 21636/AL). Apelado: Eraldo Cavalcanti & Cia. Ltda, Advogados: Cleto Carneiro de Araújo Costa (OAB: 6471/AL) e Sandra Clarissa Camara Gama (OAB: 8870/AL). Órgão Julgador: 1ª Câmara Cível. Relator: Des. Fábio José Bittencourt Araújo. Vistos, relatados e discutidos estes autos de apelação cível de n.º 0000400-83.2007.8.02.0051, em que figuram, como apelante, Fazenda Pública Estadual, e, como apelado, Eraldo Cavalcanti & Cia. Ltda., devidamente qualificados nos autos, ACORDAM os Desembargadores integrantes da 1.ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas, à unanimidade de votos, em CONHECER do apelo para, no mérito, e por idêntica votação, DAR-LHE PROVIMENTO, anulando a sentença recorrida a fim de determinar o prosseguimento da ação executiva, excluindo-se do polo passivo da demanda os corresponsáveis indicados na Certidão de Dívida Ativa acostada à exordial, nos termos do voto do relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 12/12/2018. Publicado em: 12/12/2018. Disponível em: <www2.tjal.jus.br/cjsg/get Arquivo.do?cdAcordao=215002&cdForo=0>. Acesso em: 20 maio 2021.

ALVES, Alaôr Café. **Lógica**: Pensamento Formal e Argumentação. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica**: Teoria e Crítica. São Paulo: Noeses, 2011.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ARISTÓTELES. **Retórica**. Lisboa: Imprensa Nacional, 2005.

ARISTOTLE. **Nicomachean Ethics**. Kichener: Batoche Books, 1999. Disponível em: <www.dominiopublico.gov.br/download/texto/mc000011.pdf>. Acesso em: 14 set 2021.

ARRUDA, Giovana Silva de; MADRUGA, Sérgio Rossi; FREITAS JÚNIOR, Ney Izaguirry. A Governança Corporativa e a Teoria da Agência em Consonância com a Controladoria. *In: Revista de Administração*. Santa Maria, v. I, n. 1, pp. 71-84, jan/abr 2008. Disponível em: <periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/570>. Acesso em: 26 set 2021.

ATALIBA, Geraldo. Prefácio. *In: VILANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; CAPELLA, Vicente Lisboa. Reflexão acerca dos efeitos da responsabilidade tributária tal como proposta no Código Tributário Nacional. *In: Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica*, Vol. 20, n. 1, jan/abr 2015, pp. 88-115. Disponível em: <siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/7196>. Acesso em: 07 maio 2021.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN**, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Teoria della Scienza Giuridica**. Torino: Giappichelli, 1949.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador**. Curitiba: Juruá, 2011.

BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 11.1.2002. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 6 fev 2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 27/10/1966. Retificado em: 31/10/1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 13 jan 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 13708.000215/93-04. Acórdão nº 102-42013. Recorrente: Paulo de Jesus Castro. Recorrida: DRJ/RJ. Relatora:

Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos. Ementa: IRPF - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - Quando o imposto for devido na fonte, por determinação legal o sujeito passivo, na qualidade de responsável, é a fonte pagadora dos rendimentos. Sendo o contribuinte intimado, sócio-gerente da empresa responsável pelo pagamento, responde solidariamente pela não retenção e pela inclusão indevida em sua declaração de ajuste anual. Recurso negado. Decisão: ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ursula Hansen, Júlio César Gomes da Silva, José Clóvis Alves, Cláudia Brito Leal Ivo e Francisco de Paula Corrêa Carneiro Giffoni. Ausente, justificadamente, a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto. **CARF**. Data da Sessão: 21/08/1997. Publicado em: 22/08/1997.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10166.724041/2013-89. Acórdão nº 2301-006.792. Contribuinte: Construtora ARTEC S/A. Relator: Wesley Rocha. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato. **CARF**. Data da Sessão: 14/01/2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 13116.720406/2017-11. Acórdão nº 2301-006.790. Contribuinte: Santa Luzia - Industria Comercio e Distribuicao de Alimentos LTDA. Relator: Wesley Rocha. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar a preliminar e negar provimento aos recursos. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, e João Maurício Vital (Presidente). Ausentes temporariamente os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato. **CARF**. Data da Sessão: 14/01/2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10872.720361/2016-36. Acórdão nº 1302-004.265. Contribuinte: Americas Barra Rio LTDA. Relator: Ricardo Marozzi Gregório. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo principal, para cancelar o agravamento da multa de ofício, vencido o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que deu provimento em maior extensão para cancelar também a qualificação da multa. Votou pelas conclusões do relator, quanto à não ocorrência de decadência do lançamento, o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo. Acordam, ainda, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso dos responsáveis solidários quanto à imputação do art. 124, inc. I do CTN, mantida a responsabilidade com base no art. 135, III do CTN, vencido o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que deu provimento integral nesta parte. Votaram pelas conclusões os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. Participaram do presente julgamento

os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, substituído pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo. **CARF**. Data da Sessão: 21/01/2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 15956.720144/2018-00. Acórdão nº 2202-006.087. Contribuinte: JBS S/A. Relator: Leonam Rocha de Medeiros. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso do contribuinte e dos solidários, não conhecendo do aditamento integrativo do recurso dos solidários e não conhecendo, em ambos os recursos, do tema 'Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros'; quanto à parte conhecida, no mérito, acordam, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do contribuinte e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso dos solidários para afastar a responsabilidade do sujeito passivo solidário Jeremiah Alphonsus O Callaghan, vencido o conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 04/03/2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 19515.721085/2018-29. Acórdão nº 1402-004.516. Contribuinte: Wirex Cable S.A. Relator: Paula Santos de Abreu. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam, os membros do colegiado, i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação, i.i) aos lançamentos de IRPJ e reflexos; i.ii) ao pedido de afastamento da sujeição passiva solidária, mantida a responsabilização imputada pelo Fisco; i.iii) à qualificação da multa de ofício, vencida nestas três matérias a Relatora e a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 10/03/2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10980.723628/2009-91. Acórdão nº 1201-004.346. Recorrente: Reflorestadora Ove LTDA. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Efigênio de Freitas Júnior. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a responsabilidade solidária da recorrente Maria Cristina Mourão Veloso. (documento assinado digitalmente) Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Presidente (documento assinado digitalmente) Efigênio de Freitas Júnior - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (suplente convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente). **CARF**. Data da Sessão: 16/10/2020. Publicado em:

06/11/2020. Disponível em: <acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980723628200991_6291683.pdf>. Acesso em: 09 abr 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 6 abr 2021.

BRASIL. Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. Rio de Janeiro, 10 de janeiro de 1919. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 15.1.1919. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d3708.htm>. Acesso em: 20 abr 2021.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 6 de março de 1972. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 07/03/1972. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 6 abr 2021.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 23.3.1964, retificado em 9.4.1964 e retificado em 3.6.1964. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 23 maio 2021.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 17.12.1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 20 abr 2021.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, 22 de setembro de 1980. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 24.9.1980. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 20 abr 2021.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 27 de dezembro de 1990. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 28/12/1990. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 14 abr 2020.

BRASIL. Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências. Brasília, 18 de novembro de

1994. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 21.11.1994. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934compilado.htm>. Acesso em: 06 fev 2021.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, 27 de dezembro de 1996. **Diário Oficial da União**. Publicado em: 30/12/1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 14 abr 2020.

BRASIL. Projeto de Lei nº 4.834, de 06 de setembro de 1954. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário do Congresso Nacional**. Publicado em: 07/09/1954. Disponível em: <www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 23 maio 2021.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. Parecer normativo, nº 4, de 10 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**. Publicado em 12/12/2018. Disponível em: <www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094>. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 770.758/MG. Agravante: Claudio Amaral Sendra, Advogados: Luiz Arthur Caselli Guimarães – SP 011852; Thiago D’Aurea Cioffi Santoro Biazotti – SP 183615. Agravado: Estado de Minas Gerais, Procurador: Marcelo Cássio Amorim Rebouças e outro(s) – MG 044445. Interes.: BHF Pátio Savassi Comércio de Alimentos e Bebidas LTDA, Advogado: Elce Arruda de Almeida – MG 097586. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 13/12/2018. Publicado em: 12/02/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201502140452&dt_publicacao=12/02/2019>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.035.029/SP. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: SCHIO - Beretta Brasil Industria de Calçados LTDA e LAAB Indústria e Comércio de Calçados LTDA. Interes.: Indústria e Comércio de Calçados LTDA. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros

Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Gurgel de Faria. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 27/05/2019. Publicado em: 30/05/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603321600&dt_publicacao=30/05/2019>. Acesso em: 24 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.513.226/RJ. Agravante: João Candido Portinari, Advogados: Felipe Zeraik - RJ030397, Fábio Zeraik - RJ137830 e outro(s). Agravado: Fazenda Nacional. Interes.: Candido Portinari Servicos Industria e Comercio LTDA – ME. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 10/12/2019. Publicado em: 19/12/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901428236&dt_publicacao=19/12/2019>. Acesso em: 13 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.667.994/SP. Agravante: Amadeu Gonçalves Filho, Advogado: Armando Francisco Cardoso Junior - SP231547. Agravado: Fazenda Nacional. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 25/08/2020. Publicado em: 09/09/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000418916&dt_publicacao=09/09/2020>. Acesso em: 13 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.470.889/SP. Agravante: Jeffrey Copeland Brantly, Advogados: Rodrigo Barreto Cogo - SP164620A e José Roberto de Castro Neves e outro(s) - SP264112A. Agravado: Fazenda Nacional. Interes.: Olavo Egydio Monteiro de Carvalho. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Gurgel de Faria. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 05/10/2020. Publicado em: 09/10/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900781325&dt_publicacao=09/10/2020>. Acesso em: 12 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.611.500/SC. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Jaime de Castro Ramos, Advogado: Marco Tulio

Bastos Pereira - SC014204. Interes.: HB Promoções e Eventos LTDA. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 12/03/2019. Publicado em: 18/03/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201601753082&dt_publicacao=18/03/2019>. Acesso em: 18 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.790.373 - PE (2019/0002251-5). Agravante: Roberto Willy Heimpel, Advogados: Maria Lucia Lins Conceição e outro(s) - PE001034A, Thiago Araújo Furtado de Oliveira - PE034817. Agravado: Fazenda Nacional. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/12/2019. Publicado em: 19/12/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900022515&dt_publicacao=19/12/2019>. Acesso em: 13 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.232.468/RS. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Jamel Ali el Bacha e outro. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministra Assusete Magalhães. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Herman Benjamin. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 08/06/2020. Publicado em: 10/06/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100009581&dt_publicacao=10/06/2020>. Acesso em: 12 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.386/SP. Agravante: Fazenda do Estado de São Paulo. Agravado: Despacho de folha 74. Advogados: Paula Nelly Dionigi, Hermógenes Troyano, Manoel Augusto Piedade e outros. Órgão julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Hélio Mosimann. A turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Américo Luz, Ilmar Galvão e Vicente Cernicchiaro. Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro Américo Luz. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 24/10/1990. Publicado em: 12/11/1990. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=198900124579&dt_publicacao=12/11/1990>. Acesso em: 5 fev 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 314.836/RS. Agravante: Roberto Sidney Davis Junior e outro. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Garcia Vieira. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exm^{os}. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Exm^o. Sr. Ministro Relator. Votaram com o Relator os Exm^{os}. Srs. Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e José Delgado. Ausente, justificadamente, o Exm^o. Sr. Ministro Francisco Falcão. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 25/09/2000. Publicado em: 30/10/2000. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?numregistro=20000608254&dtpublicacao=30/10/2000>. Acesso em: 6 fev 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 647.563/PE. Agravante: Comissão de Valores Mobiliários. Agravado: João de Andrade Lima. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Gurgel de Faria. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 11/11/2020. Publicado em: 17/11/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500025630&dt_publicacao=17/11/2020>. Acesso em: 6 fev 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.485.532/RS. Recorrente: Aérnio Dilkin Penteadó. Advogado: Francisco Prehn Zavascki e outro(s) - RS058888. Recorrido: Fazenda Nacional. Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Interes.: Ordem dos Advogados do Brasil - Seção do Rio Grande do Sul - OAB/RS, Advogados: Rodrigo José Machado - RS075687, Audrey Romero de Vélis - RS084497, Vinícios da Silva Saraiva - RS082909. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão (Presidente), Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 20/03/2018. Publicado em: 27/03/2018. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201402541807&dt_publicacao=27/03/2018>. Acesso em: 28 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.289.471/PE. Agravante: Josimar Henrique da Silva e outro. Agravado: Fazenda Nacional. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque". Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha, Castro Meira e Humberto Martins

votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 28/02/2012. Publicado em: 12/04/2012. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?numregistro=201102569313&dtpublicacao=12/04/2012>. Acesso em: 7 fev 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.137.565/MG (2009/0082106-0). Agravante: Hunyade Bernardino Tavares – Espólio, Repte: Fernanda Arruda Tavares – Inventariante, Advogados: João Bosco Leopoldino da Fonseca, Ana Paula Reis Napolitani Coda Dias , Ana Rita Castro Magalhães e outro(s). Agravado: Fazenda Nacional. Procurador: Procuradoria-Geral Da Fazenda Nacional. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao Agravo Regimental, com a ressalva do ponto de visa do Relator, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator, que ressaltou o seu ponto de vista. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/09/2013. Publicado em: 26/09/2013. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900821060&dt_publicacao=26/09/2013>. Acesso em: 25 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Especial nº 1.419.104 - SP (2013/0382587-9). Recorrente: Fazenda Nacional, Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PR0000000. Recorridos: Kazuo Asada, Advogados: Leina Nagasse e outro(s) - SP169514, Lisandra Flynn Petti e outro(s) - SP257441; e Cooperativa dos Profissionais da Saúde (COOPERPAS-9) - em liquidação extrajudicial e outros, Advogado: Waldemar Cury Maluly Junior - SP041830. Interes.: Najat al Assal Mulky. Órgão Julgador: Corte Especial. Relator: Ministro Og Fernandes. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, por unanimidade, declarar a inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/79, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Luis Felipe Salomão, Mauro Campbell Marques, Raul Araújo, Felix Fischer, Nancy Andrighi, Humberto Martins, Maria Thereza de Assis Moura, Napoleão Nunes Maia Filho e Jorge Mussi votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento a Sra. Ministra Maria Isabel Gallotti. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão, João Otávio de Noronha e Herman Benjamin. Convocada a Sra. Ministra Maria Isabel Gallotti. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 21/06/2017. Publicado em: 15/08/2017. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201303825879&dt_publicacao=15/08/2017>. Acesso em: 21 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.732.057/SP (2018/0066987-0). Embargantes: Juan Jose Campos Alonso e José Paz Vazquez, Advogados: José Vicente Cêra Júnior - SP155962, Gabriella Rosa Bresciani Rigo - SP299069, Ariela Szmuszkowicz e outro(s) - SP328370. Embargado: Fazenda Nacional. Interes.: Ibéria Indústria de Embalagens LTDA, Advogados: Alessandra Camargo Ferraz - SP242149, Marcelo Pastorello - SP299680. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as

acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Francisco Falcão (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Assusete Magalhães". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 26/03/2019. Publicado em: 22/04/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800669870&dt_publicacao=22/04/2019>. Acesso em: 13 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Proposta de Afetação no Recurso Especial nº 1.645.333/SP (2016/0320985-6). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Won Telecom Comércio de Equipamentos e Celulares LTDA. Órgão Julgador: Primeira Seção. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, decidir afetar o recurso ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24, de 28/09/2016), nos termos da proposta de afetação apresentada pela Sra. Ministra Assusete Magalhães. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes e Benedito Gonçalves votaram com a Sra. Ministra Relatora. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 09/08/2017. Publicado em: 24/08/2017. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603209856&dt_publicacao=24/08/2017>. Acesso em: 09 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 8.838/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Maurício Cardoso. Advogados: Dr^a Solange Garcia Reis Freire e outro; Dr. Elpídio Edson Ferraz e outros. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Custas, como de lei. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 06/05/1991. Publicado em: 27/05/1991. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199100039225&dt_publicacao=27/05/1991>. Acesso em: 22 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 85.115/PR. Recorrente: Fazenda do Estado do Paraná. Recorridos: Hermes Vetorello e cônjuge. Advogados: Drs. Márcia Dieguez Leuzimger e outros; e Clóvis Pinheiro de Souza Júnior e outros. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com o Sr. Ministro relator os Srs. Ministros Milton Luiz Pereira, José Delgado, José de Jesus Filho e Demócrito Reinaldo. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 06/05/1996. Publicado em: 10/06/1996. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199600008663&dt_publicacao=10/06/1996>. Acesso em: 22 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 258.732/MG. Recorrente: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Recorrido: Maria Helena Carvalho Fernandes. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Garcia Vieira. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exm^{os}. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Exm^o. Sr. Ministro relator. Votaram com o Relator os Exm^{os}. Srs. Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira, José Delgado e Francisco Falcão. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 15/08/2000. Publicado em: 18/09/2000. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000454508&dt_publicacao=18/09/2000>. Acesso em: 6 fev. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 135.091/PR. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Advogado: Maria Edenea Pons e outros. Recorrido: Francisco José Dresch. Advogado: Omires Pedroso do Nascimento e outros. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial. Votaram com a Relatora os Srs. Ministros Paulo Gallotti, Franciulli Netto, Castro Filho e Francisco Peçanha Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 15/02/2001. Publicado em: 09/04/2001. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199700392120&dt_publicacao=09/04/2001>. Acesso em: 23 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.017.732/RS. Recorrente: Fazenda Nacional, Procurador: Ricardo Py Gomes Da Silveira e outro (s). Recorrido: Bohnert e Bohnert LTDA, Advogado: sem representação nos autos. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) votaram com a Sra. Ministra Relatora. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 25/03/2008. Publicado em: 07/04/2008. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200703038203&dt_publicacao=07/04/2008>. Acesso em: 19 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.101.728/SP. Recorrente: Borda do Campo Indústria e Comércio de Biscoitos LTDA e outros. Advogado: Jose Roberto Silveira Batista e outro(s). Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Procurador: Carlos Alberto Bittar Filho e outro(s). Órgão Julgador: Primeira Seção. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou, oralmente, o Dr. Aylton Marcelo Barbosa da Silva, pela recorrida. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 11/03/2009. Publicado em: 23/03/2009. Disponível em:

<scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802440246&dt_publicacao=23/03/2009>. Acesso em: 28 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.104.900/ES (2008/0274357-8). Recorrente: Wilson Valadão de Azevedo e outro, Advogados: Samir Furtado Nemer e outro(s). Recorrido: Estado do Espírito Santo, Procuradores: Antônio José Ferreira Abikair e outro(s). Órgão Julgador: Primeira Seção. Relatora: Ministra Denise Arruda. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon, Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki e Castro Meira votaram com a Sra. Ministra Relatora. Compareceu à sessão o Dr. André Luis Garoni de Oliveira, pelo recorrido. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 25/03/2009. Publicado em: 01/04/2009. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802743578&dt_publicacao=01/04/2009>. Acesso em: 25 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.110.925/SP (2009/0016209-8). Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Procuradores: Luciana Bueno de Arruda da Quinta e outro(s). Recorrido: Eduardo Lima da Costa, Advogados: Renata Quintela Tavares Rissato e outro(s). Órgão Julgador: Primeira Seção. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 22/04/2009. Publicado em: 04/05/2009. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900162098&dt_publicacao=04/05/2009>. Acesso em: 25 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.455.490/PR. Recorrente: Fazenda Nacional, Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Recorrido: Ademir Soares Recorrido: Imediata Construções Civis LTDA – Microempresa. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques e a retificação de voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) (voto-vista), Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 26/08/2014. Publicado em: 25/09/2014. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401212506&dt_publicacao=25/09/2014>. Acesso em: 16 jan 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.371.128/RS. Recorrente: Agência Nacional De Telecomunicações – ANATEL, representado por: Procuradoria-Geral

Federal. Recorrido: Associação Comunitária e Cultural Amigos da Glória, Advogado: sem representação nos autos. Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial e indeferiu os pedidos de intervenção no feito formulados pela Fazenda Nacional, Banco Central do Brasil e Defensoria Pública da União, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator". Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Ari Pargendler. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 10/09/2014. Publicado em: 17/09/2014. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300497558&dt_publicacao=17/09/2014>. Acesso em: 19 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.636.735/RS (2016/0290986-7). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Top Comércio Consultoria e Cobrança Ltda, Advogado: sem representação nos autos - SE000000M. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a). Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 16/08/2018. Publicado em: DJe 27/08/2018. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201602909867&dt_publicacao=27/08/2018>. Acesso em: 14 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.786.311/PR. Recorrente : CCD Transporte Coletivo S.A - em recuperação judicial. Advogados: Carlos Alberto Farracha de Castro - PR020812; Cláudio Mariani Berti - PR025822; Elton Baiocco - PR053402; Icaro José Proença e outro(s) - PR066160. Recorrido: Fazenda Nacional. Interes.: Empresa Cristo Rei Limitada – ME. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques. Dr(a). GABRIEL MATOS BAHIA(Representação decorre de Lei), pela parte Recorrida: Fazenda Nacional. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 09/05/2019. Publicado em: 14/05/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201803305364&dt_publicacao=14/05/2019>. Acesso em: 22 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.201.993/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Casa do Sol Móveis e Decorações LTDA. Interessados - Amicus Curiae: Fazenda Nacional; Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF; Confederação Nacional dos Municípios - CNM; Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal; Estado de Santa Catarina.

Órgão Julgador: Primeira Seção. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: "Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, após reformulação de votos dos Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Gurgel de Faria". Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 08/05/2019. Publicado em: 12/12/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1201993&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 04 set 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.819.771/PR (2019/0166802-4). Recorrente: Estado do Paraná, Procurador: Audrey Silva Kyt - PR044763. Recorrido: BSB Produtora de Equipamentos de Proteção Individual S.A, Advogado: Tiago Dias de Amorim - SP287715. Relator: Ministro Francisco Falcão. Órgão Julgador: Segunda Turma. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, não conhecer do recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 17/10/2019. Publicado em: 22/10/2019. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901668024&dt_publicacao=22/10/2019>. Acesso em: 24 abr 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.851.501/SP. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorridos: Ricardo Ferreira de Souza e Silva; Ricardo Ancede Gribel; Massa Falida Do Banco Santos, representada por: Vanio Cesar Pickler Aguiar - Administrador. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)". Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão". **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 18/02/2020. Publicado em: 13/05/2020. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201903591868&dt_publicacao=13/05/2020>. Acesso em: 06 fev 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 353. Enunciado: "As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS". Precedentes: AgRg no Ag 594.464-RS (2ª T, 23.08.2005 – DJ 06.02.2006); REsp 396.275-PR (1ª T, 1º.10.2002 – DJ 28.10.2002); REsp 438.116-DF (2ª T, 25.04.2006 – DJ 12.06.2006); REsp 610.595-RS (2ª T, 28.06.2005 – DJ 29.08.2005); REsp 837.411-MG (2ª T, 26.09.2006 – DJ 19.10.2006); REsp 898.274-SP (1ª T, 28.08.2007 – DJ 1º.10.2007); e REsp 981.934-SP (2ª T, 06.11.2007 – DJ 21.11.2007). Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 11.6.2008. Publicado em: 19.6.2008, ed. n. 164. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=S%DAMULA+353&tipo=sumula+ou+su&b=SUNT&thesaurus=JURIDICOf>. Acesso em: 6 fev 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Enunciado: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Precedentes: AgRg no Ag 1.093.097-MS (2ª T, 09.06.2009 – DJe 23.06.2009); AgRg no Ag 1.247.879-PR (1ª T, 18.02.2010 – DJe 25.02.2010); AgRg nos EREsp 471.107-MG (1ª S, 22.09.2004 – DJ 25.10.2004); AgRg no REsp 586.020-MG (1ª T, 11.05.2004 – DJ 31.05.2004); AgRg no REsp 920.470-MG (1ª T, 21.08.2007 – DJ 06.09.2007); AgRg no REsp 952.762-SP (2ª T, 25.09.2007 – DJ 05.10.2007); AgRg no REsp 1.082.881-PB (2ª T, 18.08.2009 – DJe 27.08.2009); EREsp 174.532-PR (1ª S, 18.06.2001 – DJ 20.08.2001); EREsp 374.139-RS (1ª S, 10.11.2004 – DJ 28.02.2005); REsp 513.912-MG (2ª T, 07.06.2005 – DJ 1º.08.2005); REsp 573.849-PR (2ª T, 26.09.2006 – DJ 20.10.2006); REsp 801.659-MG (2ª T, 10.04.2007 – DJ 20.04.2007); REsp 804.441-MG (1ª T, 16.08.2007 – DJ 24.09.2007); e REsp 887.411-RJ (1ª T, 10.04.2007 – DJ 23.04.2007). Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 24.3.2010. Publicado em: 13.5.2010, ed. 576. Republicado em: 19.5.2010, ed. 580. Disponível em: <www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 6 fev 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Enunciado: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Precedentes: EREsp 716.412-PR (1ª S, 12.09.2007 – DJe 22.09.2008); EREsp 852.437-RS (1ª S, 22.10.2008 – DJe 03.11.2008); REsp 738.502-SC (1ª T, 18.10.2005 – DJ 14.11.2005); REsp 944.872-RS (1ª T, 04.09.2007 – DJ 08.10.2007); AgRg no REsp 1.023.213-SC (1ª T, 24.11.2009 – DJe 02.12.2009); AgRg no Ag 1.247.879-PR (1ª T, 18.02.2010 – DJe 25.02.2010); REsp 980.150-SP (2ª T, 22.04.2008 – DJe 12.05.2008); REsp 953.956-PR (2ª T, 12.08.2008 – DJe 26.08.2008); e REsp 1.129.244-PR (2ª T, 05.11.2009 – DJe 20.11.2009). Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 14.4.2010. Publicado em: 13.5.2010. Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEMA0>. Acesso em: 6 fev 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845/MT. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Intimada: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, incluído pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, ambas do Estado de Mato Grosso, nos termos do voto do Relator. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Presentes os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 13/02/2020. Publicado em: 04/03/2020. Disponível em: <jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur419784/false>. Acesso em: 12 ago 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276/PR. Reqte.(s): União. Recdo.(A/S): Owner's Bonés Promocionais LTDA - ME. Órgão Julgador: Tribunal

Pleno. Relator: Min. Ellen Gracie. O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, aplicando-se o regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela recorrente a Dra. Cláudia Aparecida Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 03/11/2010. Publicado em: 10/02/2011. P. 7. Disponível em: <jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 18 ago 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 841.506/SP. Recorrente: União, Procurador: Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Recorrido: Florestal Matarazzo LTDA, Adv.(a/s): Alexandre Nasrallah e outro(a/s). Relator: Ministro Gilmar Mendes. Decisão Monocrática. **Diário de Justiça Eletrônico**. Julgado em: 15/10/2014. Publicado em: 21/10/2014. Disponível em: <portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=269055906&ext=.pdf>. Acesso em: 22 abr 2021

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Amedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. O Constructivismo Lógico-Semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. Federalismo e Descentralização: Características do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus problemas. CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; e BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASCUDO, Leonardo Soares Matos. *O Constructivismo Lógico-Semântico: a linguagem da Ciência do Direito*. **I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito**. Veneza: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Università Ca'Foscari Venezia e Università di Siena 1240, de 18 a 22 de abril de 2016. Mesa: Constructivismo Lógico-Semântico, realizada em 22 de abril de 2016. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/tgdvенеza/artigos/leonardo-soares-matos-cascudo.pdf>. Acesso em: 25 maio 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COMPLIANCE Tributário no Brasil: As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo. **Deloitte**. Disponível em: <www.joserobertoafonso.com.br/attachment/20072>. Acesso em: 26 ago 2020.

CONDÉ, Mauro Lúcio Leitão. **Wittgenstein: Linguagem e Mundo**. São Paulo: Annablume, 1998.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. *A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil*. **Revista Brasileira de Direito**. Passo Fundo, v. 15, n. 1, pp. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: <seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 09 fev 2021.

CURI, Bruno Maurício Macedo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública. 2007. 181 f. Dissertação (Mestrado em Sociologia e Direito) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, RJ, 2007. Disponível em: <www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp052164.pdf>. Acesso em: 10 dez 2020.

DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos Econômicos e a Responsabilidade Tributária em Execuções Fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <tede2.pucsp.br/handle/handle/7066>. Acesso em: 4 jan 2021.

DASCAL, Marcelo. **Interpretação e Compreensão**. São Leopoldo: Unisinos, 2006.

DUTRA, Luiz Henrique de Araújo. **A demarcação entre ciência e metafísica**: a crítica de Popper ao positivismo logico. 1990. 210 f. Dissertação (Mestrado em Filosofia) – Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Campinas, SP. Disponível em: <repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/279120?mode=full>. Acesso em: 16 jan. 2021.

ENTREVISTA a Marcelo Neves. Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais. **Os Constitucionalistas**. Disponível em: <www.osconstitucionalistas.com.br/marcelo-neves-entre-hidra-e-hercules>. Acesso em: 10 dez 2020.

FAÇONNER l'avenir numérique de l'Europe. **Conseil de l'Union Européenne**. Résultats des Travaux. Bruxelles, le 15 juin 2020. Disponível em: <data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8711-2020-COR-1/fr/pdf>. Acesso em: 20 mar 2021.

FARIAS, Mayra Andrade Marinho. Fontes do Direito no Constructivismo Lógico-Semântico e na Teoria Comunicacional do Direito: dado ou construído? **I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito**. Veneza: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Università Ca'Foscari Venezia e Università di Siena 1240, de 18 a 22 de abril de 2016. Mesa: Constructivismo Lógico-Semântico, realizada em 22 de abril de 2016. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/tgdvенеza/artigos/mayra-andrade-marinho-farias.pdf>. Acesso em: 29 nov 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 2ª. Edição. São Paulo: Saraiva, 1980.

GAGLIARDO, Mariano. **Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas: societária, tributaria, aduanera y otras responsabilidades**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

GALINARI, Melliandro Mendes. Logos, Ethos e Pathos: “Três Lados” da mesma moeda. *In: Alfa – Revista de Linguística*. São José do Rio Preto, 58, Jun/Dez 2014. Disponível em: <[dx.doi.org/10.1590/1981-5794-1405-1](https://doi.org/10.1590/1981-5794-1405-1)>. Acesso em: 12 set 2021.

GAMA, Tácio Lacerda. Variações sobre a estrutura da norma de competência tributária. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018.

GARGARELLA, Roberto; e BERGALLO, Paola. *In. HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass. El Costo de los Derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*. Tradução de Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2015.

GAVA, Alessio. Empirismo e observação: uma perspectiva histórica sobre a primazia da observabilidade no empirismo construtivo de Van Fraassen. **Griot - Revista de Filosofia do Centro de Formação de Professores da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia**. Amargosa: UFRB, jun 2016, v.13, n.1. Disponível em: <www3.ufrb.edu.br/seer/index.php/griot/article/download/696/412/1814>. Acesso em: 11 jan 2020.

GLOCK, Hans-Johann. **Dicionário Wittgenstein**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998.

GRASSANO, Luciana Melo (Coord.). **Minicurso Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Grupo de pesquisa Direito e Política: estudos sobre Democracia, Federalismo, Dívida Pública e Justiça Fiscal. Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Vídeo do dia 20/07/2020, tempo de duração 2 h 39 min 22 s, fala referenciada a partir de 47 min 43 s. Disponível em: <youtu.be/ZcW7k9uCTZ8>. Acesso em: 20 jul 2020.

GRECO, Marco Aurélio. Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, n. 28, p. 235-249, jul/ago 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Compliance e a Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador. XXIII Congresso de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário. Tema central: Tributação e Desenvolvimento. 2, 3 e 4 de outubro de 2019. Belo Horizonte. **Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT**. Disponível em: <abradt.org.br/wp-content/uploads/2019/12/Compliance-e-a-Responsabilidade-Tribut%C3%A1ria-do-S%C3%B3cio-Administrador.-Dra.-Betina-Treiger-Gruppenmacher.pdf>. Acesso em: 04 set 2020.

HAHN, Hans; NEURATH, Otto; e CARNAP, Rudolf. A concepção científica do mundo: O Círculo de Viena - Dedicado a Moritz Schlick. **Cadernos de História e Filosofia da Ciência**. 1986, 10, 5-20. Disponível em: <www.cle.unicamp.br/eprints/index.php/cadernos/article/view/1220>. Acesso em: 15 jan 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010.

IVO, Gabriel. Aportes sobre o Controle da Validade da Produção Normativa sob a Perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2020.

INTERNATIONAL Community Renews Commitment to Address Tax Challenges from Digitalisation of the Economy. **OECD**. Disponível em: <www.oecd.org/tax/beps/international-community-renews-commitment-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>. Acesso em: 9 mar 2021.

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Buenos Aires: Abelodo-Perrot, 2001.

KELSEN, Hans. **General Theory of Law and State**. Trad. Anders Wedberg. Cambridge-Massachusetts: Harvard University Press, 1946.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACERDA, Gustavo Biscaia de. Augusto Comte e o “Positivismo” Redescobertos. *In*: **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 17, n. 34, pp. 319-343, out 2009. Disponível em: <revistas.ufpr.br/rsp/article/view/29365>. Acesso em: 12 jan 2020.

LAGARDE, Christine. **Erguer os Pequenos Barcos**. Discurso nas Grandes Conférences Catholiques Bruxelas, 17 de junho de 2015. Disponível em: <www.imf.org/external/lang/portuguese/np/speeches/2015/061715p.pdf>. Acesso em: 15 ago 2020.

LAMBSDORFF, Johann Graff. **The Institutional Economics of Corruption and Reform: Theory, Evidence and Policy**. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LETHBRIDGE, Eric. Governança corporativa. *In: Revista do Banco Nacional do Desenvolvimento*. Rio de Janeiro, v. 4, n. 8, pp. 209-231, dez. 1997. Disponível em: <web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/13435>. Acesso em: 26 set 2021.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar**. 2004. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004, 216 f. Disponível em: <repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3819>. Acesso em: 4 jan 2021.

LUZES, Cristiano Araújo. O problema da tradução e as regras de hermenêutica jurídica: uma abordagem pragmática. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscilla de (Org.). Texto e Contexto no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2020.

MACHADO, Halhane. **Da “crise na razão” à “razão na crise”**: a presença do Círculo de Viena no cenário intelectual francês da década de 1930 e o alvorecer de uma epistemologia histórica e uma história filosófica das ciências. 2016. 142 f. Dissertação (Mestrado em História) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2016. Disponível em: <repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tede/6423>. Acesso em: 10 jan 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTÍNEZ, Soares. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. *In: Revista Brasileira de Direito Constitucional*. Nº 2, jul/dez 2003, pp. 85-102. Disponível em: <www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/41>. Acesso em: 4 jan 2021.

MEDIDAS de compliance, anticorrupção e promoção da integridade evoluem nas empresas, aponta pesquisa realizada por Deloitte e ICC Brasil. **Deloitte**. Disponível em: <www2.deloitte.com/br/pt/footerlinks/pressreleasespage/integridade-corporativa-evolucao-do-compliance.html>. Acesso em: 27 ago 2020.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação Jurídica Tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica Faculdade de Direito do Recife**. Volume 86, número 2, pp. 244-253, jul/dez 2014. Disponível em: <periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/1265>. Acesso em: 13 nov 2020.

MERCADO Único Digital na Europa. **Conselho da União Europeia**. Disponível em: <www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-single-market/>. Acesso em: 13 mar 2021.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MORCHÓN, Gregorio Robles. **El Derecho como texto: cuatro estudios de Teoría Comunicacional del Derecho**. Madrid: Civitas, 1998.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais como diferença paradoxal do Sistema Jurídico**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

NEVES, Maria Helena de Moura. A interface sintaxe, semântica e pragmática no funcionalismo. *In: Revista de Documentação de Estudos em Linguística Teórica e Aplicada – DELTA*. Vol. 33, nº 1, jan./mar. 2017, pp. 25-43. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, 2017, p. 28. Disponível em: <doi.org/10.1590/0102-445038558096931414>. Acesso em: 24 nov 2020.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: Publishing, 2015. Disponível em: <dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 09 mar 2021.

OLEINIK, Rosana. Teoria da Norma Jurídica e a Regra-Matriz de Incidência como Técnica de Interpretação do Direito. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho (Org). Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

PAULSEN, Leandro; ÀVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 239.

PEREIRA, Luciano de Almeida. **Responsabilidade Tributária, atos corruptivos e o alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Max Limonad, 2020.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Tradução de André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

POPPER, Karl Raimund. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 2001.

PRADO, Sérgio. **Equalização e Federalismo Fiscal**: uma análise comparada – Alemanha, Índia, Canadá, Austrália. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2006.

PROGRAMA Contribuinte Arretado é pioneiro no Nordeste. **Secretaria do Estado da Fazenda de Alagoas**. Disponível em: <www.sefaz.al.gov.br/artigo/item/2515-programa-contribuinte-arretado-e-pioneiro-no-nordeste>. Acesso em: 19 fev 2021.

PROGRAMA Contribuinte Arretado vem estimulando e facilitando a autorregularização dos contribuintes de AL. **Secretaria do Estado da Fazenda de Alagoas**. Disponível em: <www.sefaz.al.gov.br/noticia/item/2743-em-dois-anos-de-existencia-programa-contribuinte-arretado-vem-estimulando-e-facilitando-a-autorregularizacao-dos-contribuintes-de-alagoas>. Acesso em: 21 fev 2021.

PROGRAMAS de ética e compliance. **Deloitte**. Disponível em: <www2.deloitte.com/br/pt/pages/risk/solutions/programas-de-etica-compliance.html>. Acesso em: 28 ago 2020.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REFERÊNCIA em Governança Corporativa. **Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC**. Disponível em: <www.ibgc.org.br/quemsomos>. Acesso em: 29 set 2021.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Prefácio. *In*: PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os Atos de Formação, Administração, Reorganização e Dissolução de Sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SAMPAIO, Jorge Silva. Recensão Marcelo Neves, Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais. **SciELO Portugal**. Vol. 2, nº1, Jan 2015, p.185-198. E-pública: Revista Eletrônica de Direito Público. Versão On-line ISSN 2183-184X. Disponível em: <www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2183184X2015000100010&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 dez 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa e Estrutura de Propriedade: Determinantes e Relação com o Desempenho das Empresas no Brasil**. 2004, 254 f. Tese (Doutorado em Administração). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2002. Disponível em: <teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-23012005-200501/pt-br.php>. Acesso em: 26 set 2021.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa, Desempenho e Valor da Empresa no Brasil**. 2002, 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2002. Disponível em: <teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-04122002-102056/pt-br.php>. Acesso em: 26 set 2021.

SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. 2017. 318 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <tede2.pucsp.br/handle/handle/20975>. Acesso em: 15 ago 2020.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. **O Direito Quântico**. 8ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2006.

TOMÉ, Fabiana del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o Constructivismo Lógico-Semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho na teoria do direito. **Quaestio Iuris**. Vol. 10, nº 1, pp. 274-290, Rio de Janeiro, 2017, pp. 280-285. Disponível em: <doi.org/10.12957/rqi.2017.24642>. Acesso em: 24 nov 2020.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Prefácio. In: PEREIRA, Luciano de Almeida. **Responsabilidade Tributária, atos corruptivos e o alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Max Limonad, 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VER – Informações como serviço. **Portal do Governo Brasileiro**. Disponível em: <acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse?&q=responsabilidade+e+tribut%C3%A1ria+e+s%C3%B3cio&start=0>. Acesso em: 09 abr 2021.

VIANA, Ulisses Schwarz. **Horizontes da Justiça: Complexidade e Contingência no Sistema Jurídico**. 2013. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, 278 f. Disponível em: <teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-11062014-110504/pt-br.php>. Acesso em: 2 fev 2021.

VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. Vol. II. São Paulo: IBET, 2003.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. Norma Jurídica – Proposição Jurídica (Significação Semiótica). *In: Revista de Direito Público*, nº 61, ano XV, jan/mar 1982. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

VILANOVA, Lourival. **O Problema da Teoria Geral do Estado**. Recife: Imprensa Oficial, 1953.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A Responsabilidade Tributária: as obrigações tributárias e as responsabilidades individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

WAGNER, Pierre. Carnap et la logique de la science. *In: WAGNER, Pierre (Org.). Les philosophes et la science*. Paris: Gallimard, 2002.

XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**. Evento *online*, em edição histórica, devido à pandemia do Novo Coronavírus (COVID-19). Realizado nos dias 08, 09, 10 e 11 de dezembro de 2020. Disponível em: <www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXVII/>. Acesso em: 08 dez 2020.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

ZINGALES, Luigi. Corporate Governance. The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law. *In: Social Science Research Network*. University of Chicago, 10 jun 1998. Disponível em: <papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=46906>. Acesso em: 26 set 2021.